

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**SISTEM DAVKA NA DODANO VREDNOST IN  
PROBLEMATIKA DAVČNIH UTAJ**

Ljubljana, februar 2012

JASNA POPOVIČ

## **IZJAVA**

Študentka Jasna Popovič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Tineta Stanovnika, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 9. februarja, 2012

Podpis: \_\_\_\_\_



# KAZALO

UVOD .....	1
1 PRAVNI VIRI.....	5
1.1 Evropski pravni red .....	5
1.1.1 Direktiva 2006/112/ES .....	6
1.1.2 Sodišče Evropskih skupnosti.....	7
1.2 Slovenski pravni red .....	7
2 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DDV .....	8
2.1 Predmet obdavčitve .....	8
2.2 Davčni zavezanec .....	9
2.2.1 Davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV .....	9
2.2.2 Mali davčni zavezanec .....	10
2.3 Kraj obdavčljive transakcije.....	10
2.3.1 Kraj dobave blaga.....	10
2.3.2 Kraj pridobitve blaga znotraj Unije.....	11
2.3.3 Kraj uvoza blaga.....	11
2.3.4 Kraj opravljanja storitev .....	12
2.3.4.1 Direktiva 2008/8/ES in novo splošno pravilo .....	12
2.4 Intrakomunitarni promet .....	12
2.4.1 Pridobitev blaga znotraj Unije.....	13
2.4.2 Dobava blaga znotraj Unije.....	13
2.4.3 Aplikacija davčnih načel pri intrakomunitarni menjavi .....	14
2.4.3.1 Sistem za izmenjavo podatkov in rekapitulacijsko poročilo .....	14
2.5 Obveznost obračuna DDV .....	15
3 DAVČNE UTAJE .....	16
3.1 Problematične dejavnosti .....	17
3.2 Oblike davčnih utaj .....	18
3.2.1 Enostavne oblike davčnih utaj.....	18
3.2.2 Kompleksnejše oblike davčnih utaj.....	20
3.2.2.1 Neplačujoči gospodarski subjekt ali missing trader .....	20
3.2.2.2 Goljufiva pridobitev .....	21
3.2.2.3 Davčni vrtljak.....	22
3.2.2.4 Kloniranje identifikacijske številke za namene DDV .....	26
3.2.2.5 Davčna utaja v obliki črke X.....	26
3.2.3 Davčne utaje na področju trgovanja z motornimi vozili .....	27
3.2.4 Davčne utaje na področju trgovanja z emisijskimi kuponi .....	32
3.2.5 Davčne utaje na področju gradbene dejavnosti.....	34
4 POSLEDICE DAVČNIH UTAJ .....	35
4.1 Izguba celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna .....	35
4.2 Izguba pravice do odbitka vstopnega DDV .....	37
4.2.1 Sodba Sodišča v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04.....	38

5 UKREPI ZA ZMANJŠANJE DAVČNIH UTAJ .....	39
5.1 Mehanizem obrnjene davčne obveznosti .....	40
5.1.1 Prednosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti .....	40
5.1.2 Slabosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti.....	41
5.1.3 Splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti.....	41
5.2 Derogacija .....	44
5.2.1 Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Nemčiji in Avstriji.....	44
5.2.2 Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Veliki Britaniji, Italiji, Nemčiji in Avstriji .....	45
5.3 Institut solidarne odgovornosti.....	46
5.4 Ukrepi Komisije.....	47
5.4.1 Izboljšanje operativnega delovanja sodelovanja.....	48
5.4.2 Ukrepi za okrepitev davčnih sistemov in večjo učinkovitost davčnih uprav.....	49
5.4.2.1 Izboljšanje izmenjave informacij .....	49
5.4.2.2 Avtomatični dostop do podatkov o statusu kupca .....	49
5.4.2.3 Skupni minimalni standardi za registracijo in odjavo davčnih zavezancev.....	50
5.4.2.4 Skrajševanje rokov za obvezno poročanje .....	51
5.4.2.5 Sprememba pravil za izdajanje računov .....	51
5.4.2.6 Dodatne zahteve za poročanje.....	52
5.4.2.7 Eurofisc .....	52
5.4.3 Okrepitev sposobnosti davčne uprave za pobiranje in izterjavo davkov .....	53
5.4.3.1 Deljena odgovornost pri varovanju prihodkov držav članic EU.....	53
5.5 Ukrepi DURS .....	53
5.5.1 Preventivni ukrepi .....	54
5.5.1.1 Predregistracijski nadzor ob izdaji identifikacijske številke za namene DDV .....	54
5.5.1.2 Nadzor nad novo registriranimi davčnimi zavezanci.....	55
5.5.1.3 Nadzor nad nasveti davčnih svetovalcev .....	55
5.5.1.4 Uvedba davčnih blagajn.....	55
5.5.2 Represivni ukrepi .....	56
5.5.2.1 Prenehanje identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti .....	56
5.5.2.2 Zavarovanje plačila davčne obveznosti .....	57
5.5.2.3 Prijava davčne utaje in institut samoprijave .....	58
5.5.2.4 Mednarodne pomoči pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in instrument sočasnih mednarodnih inšpekcijskih pregledov .....	58
5.5.2.5 Sodelovanje z ostalimi organi .....	59
5.5.3 Sistemska podpora nadzoru pri preprečevanje in odkrivanju utaj DDV .....	59
6 OCENA UČINKOVITOSTI UKREPOV ZA ZMANJŠANJE DAVČNIH UTAJ .....	60
6.1. Ocena učinkovitosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti .....	60
6.2 Ocena učinkovitosti instituta solidarne odgovornosti .....	62
SKLEP .....	63
LITERATURA IN VIRI .....	66

## KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Izguba DDV za državni proračun</i> .....	26
<i>Tabela 2: Celotni javno-finančni prihodki državnega proračuna Slovenije (v €) za leta 2009, 2010 in 2011 ter njihovi deleži (v %) .....</i>	36
<i>Tabela 3: Ocenjeni davčni primanjkljaj za 24 držav članic EU za leto 2006 (v %).....</i>	37
<i>Tabela 4: Ugotovljeno število missing traderjev v letih 2008, 2009 in 2010 .....</i>	61

## KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Goljufiva pridobitev</i> .....	21
<i>Slika 2: Osnovna oblika davčnega vrtiljaka</i> .....	23
<i>Slika 3: Primer znižanja cene blaga v verigi dobav v davčnem vrtiljaku</i> .....	25
<i>Slika 4: Davčna utaja v obliki črke X.....</i>	27
<i>Slika 5: Utaja DDV preko missing traderja (MT) pri trgovanju z emisijskimi kuponi</i> .....	33
<i>Slika 6: Struktura javno-finančnih prihodkov državnega proračuna Slovenije za leto 2011 izraženo v deležih (v %) .....</i>	35
<i>Slika 7: Odkriti missing traderji (MT) v Sloveniji po regijah za leta 2008, 2009 in 2010. ....</i>	61



## UVOD

Ob vzpostavitvi Evropske Unije (v nadaljevanju EU) in enotnega notranjega trga je bilo v interesu držav članic EU, da se sprejme enotni sistem prometnega davka, ki bo omogočil medsebojno usklajenost pri transakcijah in večjo kontrolo nad gibanjem blaga znotraj Unije. Rimski sporazum, ki predstavlja temeljni kamen za uskladitev prometnih davkov v vseh državah članicah EU, je Evropski Komisiji (v nadaljevanju Komisija) naložil nalogo, da preuči možnosti za harmonizacijo prometnih davkov. Ta je leta 1962 predložila predlog za uvedbo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) kot splošni davek na porabo. Osnove sistema DDV so bile skoraj popolnoma harmonizirane 17. maja 1977, ko je bila sprejeta Šesta direktiva Sveta 77/388/ EGS (v nadaljevanju Šesta direktiva), v kateri so uresničili zamisel o enotnem evropskem trgu, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga, storitev, ljudi in kapitala med državami, ter omogoča učinkovito delovanja enotnega evropskega trga. Trenutno je v veljavi prenovljena Šesta direktiva, to je Direktiva 2006/112/ES (Ur.l. EU L 347/06; v nadaljevanju Direktiva). V Sloveniji področje DDV ureja Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011; v nadaljevanju ZDDV-1), ki predstavlja prepis Direktive.

Danes je DDV obvezna oblika prometnega davka v vseh državah članicah EU, poleg tega je sistem DDV uveljavljen v vseh državah Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organization for Economic Cooperation and Development – v nadaljevanju OECD*), razen v Združenih državah Amerike. Sistem DDV uporablja več kot 130 držav v svetu, kar predstavlja ozemlje, kjer živi približno 4 milijarde ljudi oziroma 70 % svetovnega prebivalstva (Ebrill, Keen, Bodin & Summers, 2001, str. XI; Keen & Smith, 2007, str. 3).

Nekateri avtorji menijo, da je DDV eden izmed najučinkovitejših davkov, ki je bil kadarkoli uveden, z vidika polnjenja državnega proračuna (Keen & Smith, 2007, str. 3). Kljub temu pa je DDV, podobno kot drugi davki, dovzeten za različne oblike davčnih utaj, ki zmanjšujejo obseg prijavljenega, obračunanega in pobranega davka. Kot poroča Komisija, število utaj DDV močno narašča v vseh državah članicah EU. Posamezne države so poskušale v preteklosti oceniti primanjkljaj DDV, pri čemer so ugotovile, da naj bi višina utajenega DDV dosegla kar 10 % celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna od DDV. Ker DDV predstavlja izredno pomemben delež celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna (38 % celotnih javno-finančnih prihodkov v državnem proračunu Slovenije za leto 2011), njegov primanjkljaj lahko vodi do precejšnjih fiskalnih posledic. Poleg oškodovanja državnega proračuna, davčne utaje oškodujejo tudi druge davčne zavezance, ki pošteno izpolnjujejo svojo davčno obveznost, saj jim davčni utajevalci predstavljajo nelojalno konkurenco, ki z nezakonitim zmanjševanjem svojih obveznosti zmanjšujejo tudi svoje prodajne cene.

Osnova sistema DDV je kreditna metoda obračunavanja DDV, ki kupcu omogoča odbitek njemu zaračunanega DDV od njegove davčne obveznosti, s čimer se ponuja priložnost za zlorabo sistema DDV. Vedno več goljufivih transakcij v smislu utaje DDV se pojavlja tudi na račun



uvedbe sistema prostega pretoka blaga, ljudi, storitev in kapitala znotraj enotnega evropskega trga ter odprave carinskih kontrol leta 1993. Takrat je prišlo do ekspanzije transakcij med državami članicami EU, pojavil pa se je tudi generator utaje DDV, katerega v slovenski literaturi imenujemo neplačujoči gospodarski subjekt, v angleščini pa se uporablja izraz *missing trader*, ki ga bom uporabljala tudi sama v tej magistrski nalogi. Missing trader izkorišča pravilo oproščene dobave znotraj Unije in takoj po prodaji blaga na domačem trgu izgine, ne da bi plačal izstopni DDV davčni upravi. Missing traderji so po navadi vpleteni v davčne vrtiljake, v katerih blago kroži med sodelujočimi davčnimi zavezanci, pri čemer se praviloma en udeleženec nahaja v drugi državi članici EU. Davčni vrtiljak deluje po principu zahtevkov vračila vstopnega DDV, ki pa s strani missing traderja nikoli ni bil vplačan.

Zaradi omenjenih sistemskih pomanjkljivosti in nezadostno razvitega mehanizma za nadzor prostega pretoka blaga in storitev v prometu znotraj EU je sistem DDV podvržen hitri širitvi davčnih utaj. Zaradi tega so spremembe v sistemu DDV nujno potrebne, kar je trenutno tudi predmet resnih razprav v EU. Komisija je 31. maja 2006 pozvala države članice EU k razpravi glede boja proti davčnim utajam. V ta namen je bila pripravljena enotna evropska strategija, ki predstavlja ukrepe za boj proti goljufijam in učinkovitejši nadzor nad sistemom DDV, pri čemer morajo, za uspešno zajezitev problema davčnih utaj znotraj enotnega evropskega trga, sodelovati vse nacionalne institucije za izvajanje davčnega nadzora in pobiranje davkov. Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS), kot pristojna institucija za izvajanje davčnega nadzora in pobiranja davkov v Sloveniji, je bila prav tako primorana upoštevati in izvajati priporočila Komisije ter izkušnje drugih držav članic EU v boju proti davčnim utajam.

Komisija ugotavlja, da je ključnega pomena hitra izmenjava informacij med državami članicami, za kar je potrebno izboljšati operativno sodelovanje med državami članicami EU in posodobiti sistem za izmenjavo informacij. Spremembe prihajajo tudi na področju okrepitve možnosti davčne uprave za pobiranje in izterjavo DDV. Vedno pogosteje pa je predmet razprave tudi koncept uvedbe splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za vse dobave blaga in storitev, kot ena izmed možnih rešitev.

Ena izmed najpomembnejših sprememb, ki je v zadnjem času predmet pogostih razprav in novih pravil, uvedbo katere so zahtevale mnoge države članice EU na podlagi odstopanja iz 395. člena Direktive, je uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti za notranji promet, v tistih gospodarskih panogah, pri katerih se je izkazalo, da jih je težko nadzirati. Na podlagi Direktive je sprememba Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1), ki je stopila v veljavo 1. januarja 2010, uvedla uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti znotraj Slovenije, vendar le v določenih sektorjih. Sprememba ZDDV-1 iz leta 2010 je prinesla tudi uvedbo statuta solidarne odgovornosti za plačilo DDV, ki razširja odgovornost za plačilo DDV s prejemnika blaga na vse davčne zavezance, ki so udeleženi v verigi dobav ali storitev.

## **Določitev raziskovalnih vprašanj in temeljne hipoteze**

Teoretična spoznanja iz literature in virov so bila osnova za določitev raziskovalnih vprašanj in postavitev hipoteze. Temeljno raziskovalno vprašanje magistrskega dela je:

Kako je sistem DDV urejen v Direktivi in ZDDV-1?

Iz tega izhaja dodatno raziskovalno vprašanje:

Kako vzpostaviti in poenotiti zakonodajo DDV v državah članicah EU, da bi se davčne utaje preprečile?

Kot odgovor na raziskovalni vprašanji podajam hipotezo, ki jo bom potrdila oziroma ovrgla v sklepu, po predstavitvi teme v jedru naloge:

Direktiva ni vzpostavila mehanizma, ki bi dokončno preprečil davčne utaje. Eden izmed glavnih vzrokov davčnih utaj so pomanjkljivosti v ureditvi sistema DDV. Novi ukrepi in spremembe zakona v okviru preprečevanja davčnih utaj bodo pripomogle k hitrejši izmenjavi informacij in večjemu nadzoru transakcij med državami članicami, kar bo posledično zmanjšalo znesek utajenega DDV, oziroma pripomoglo k hitrejšemu ukrepanju v primeru odkritja davčne utaje.

## **Namen in temeljni cilj magistrskega dela**

Glavni namen magistrskega dela je predstaviti temeljne lastnosti sistema DDV in preučiti, zakaj je sistem DDV v tolikšni meri izpostavljen davčnim utajam. Temeljni cilj magistrskega dela pa je pripraviti podrobno analizo najpomembnejših ukrepov, ki jih v boju proti utajam DDV izvajata Komisije in DURS ter oceniti uspešnost izvajanja ukrepa mehanizem obrnjene davčne obveznosti in institut solidarne odgovornosti.

## **Metode raziskovanja**

Metodologija magistrskega dela je zasnovana na dveh metodoloških principih, in sicer v teoretičnem in empiričnem delu. V teoretičnem delu sem uporabila deduktivni pristop, saj sem izhajala iz splošnega k posebnemu. Opisala sem obstoječi sistem DDV v EU in Sloveniji, njegovo problematiko, ter ukrepe, ki se izvajajo z namenom preprečevanja davčnih utaj. V empiričnem delu pa sem podatke zbrala v sodelovanju z DURS, kamor sem poslala prošnjo za posredovanje podatkov na podlagi katerih bom pripravila analizo uspešnosti ukrepov, ki se izvajajo v boju proti utajam DDV, s poudarkom na mehanizmu obrnjene davčne obveznosti in institutu solidarne odgovornosti.

## **Strnjen načrt vsebine**

Magistrsko delo je sestavljeno iz šest poglavij. V prvem poglavju sem opisala veljavno evropsko zakonodajo, ki predstavlja temelj pravnega reda tudi v slovenski zakonodaji. V drugem poglavju

sem predstavila splošne značilnosti sistema DDV. Pojasnila sem, kaj je predmet obdavčitve in kdo je davčni zavezanec, kot to določa ZDDV-1. Natančno sem definirala kraj nastanka davčne obveznosti in pa obdobje v katerem nastane davčna obveznost za dobavo blaga ali opravljeno storitev. Na kratko sem predstavila intrakomunitarne transakcije, ki so tako rekoč osnova za sistemsko organizirane utaje DDV. Pojasnila sem, kako se aplicirajo davčna načela pri intrakomunitarni menjavi in kako poteka nadzor nad tokom blaga med državami članicami EU.

V tretjem poglavju sem predstavila glavne vzroke, zaradi katerih je sistem DDV izpostavljen davčnim utajam in naštela dejavnosti, ki spadajo med najbolj prizadete. Pojasnila sem razliko med enostavnimi in sistemskimi davčnimi utajami in naštela njihove najpogostejše oblike. V okviru sistemskih utaj DDV sem opisala lastnosti missing traderja, ki ga lahko imenujemo tudi generatorja utaje DDV. S slikami sem ponazorila potek utaje tipa davčni vrtiljak, kot eno izmed najbolj razširjenih in hkrati najkompleksnejših oblik utaje DDV z vpletenimi missing traderji. Četrto poglavje sem namenila posledicam, ki jih povzročajo davčne utaje. Pojasnila sem kolikšen del celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna v preteklih letih predstavlja DDV. Poleg tega je posledica utaje DDV tudi izguba pravice do odbitka vstopnega DDV za vpletene davčne zavezance, v okviru česar sem predstavila tudi relevantno sodbo Sodišča Evropskih skupnosti v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 (Komisija Evropskih skupnosti, 2011).

V petem poglavju sem povzela ukrepe, ki se izvajajo v boju proti davčnim utajam. Po mnenju Komisije in nekaterih držav članic EU je uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti eden izmed najučinkovitejših ukrepov za preprečevanje utaj v okviru domačih transakcij za določene sektorje. Povzela sem prednosti in slabosti tega mehanizma. V okviru tega sem pojasnila tudi koncept splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za vse dobave blaga in storitev v domačem prometu, kot eno izmed možnih rešitev. Po mnenju DURS je eden izmed učinkovitejših ukrepov za izterjavo oziroma povrnitev DDV tudi institut solidarne odgovornosti, kar sem prav tako opisala v tem poglavju. V nadaljevanju sem povzela ključne ukrepe, ki jih Komisija izvaja za zmanjšanje oziroma odpravo davčnih utaj. Ključnega pomena je hitro in večstransko sodelovanje med državami članicami EU, za kar je potrebno izboljšati operativno sodelovanje med državami. Za odpravo pomanjkljivosti sistema DDV so ključni ukrepi za okrepitev davčnih sistemov in večjo učinkovitost davčnih uprav. Spremembe prihajajo tudi na področju okrepitve sposobnosti davčne uprave za pobiranje in izterjavo davkov preko uvedbe deljene odgovornosti pri varovanju prihodkov držav članic EU. Za preprečevanje davčnih utaj v Sloveniji je odgovoren DURS. Ta je davčnim organom dodelil več pristojnosti pri izvajanju preventivnih in represivnih ukrepov za uspešno odkrivanje davčnih utaj, ki so prav tako predstavljeni v petem poglavju.

V želji po »dodani vrednosti« tega magistrskega dela sem v šestem poglavju pripravila kvantitativno analizo podatkov pridobljenih s strani DURS, glede učinkovitosti uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti in instituta solidarne odgovornosti. Magistrsko delo bo zaključeno s sklepom, v katerem sem podala sklepne misli.

# 1 PRAVNI VIRI

Pravni viri, ki so podlaga za harmonizacijo davčne zakonodaje v Uniji, so razdeljeni na primarne in sekundarne vire. **Primarno skupnostno pravo** sestavljajo ustanovitvene pogodbe evropskih skupnosti z dodatki, prilogami in protokoli, ter kasnejša dopolnila in spremembe. Ustanovni akti Unije določajo njen okvir dejavnosti, cilje in organizacijsko strukturo, ter zakonodajna in upravna pooblastila njenih organov (Petauer & Urbanija, 2004, str. 36–37).

**Sekundarni skupnostni akti** se lahko izdajajo samo na podlagi pooblastil, ki so v skladu z ustanovnimi pogodbami, torej v skladu s primarnim skupnostnim pravom. Med sekundarne skupnostne akte spadajo uredba, direktiva, odločitev in priporočilo. Razlika med njimi je v oblikatornosti njene uporabe. **Uredba** lahko najgloblje poseže v nacionalni pravni red, saj je splošno veljavna ter zavezujoča v vseh svojih delih in velja neposredno v vsaki državi članici EU. Z uredbo se lahko utemelji enotno pravo in za ta učinek ni potrebno neposredno posegati v nacionalno pravo (Petauer & Urbanija, 2004, str. 38).

V primerjavi z uredbo je položaj **direktive** popolnoma drugačen, saj le ta ne velja neposredno. Direktiva predstavlja le podlago za ureditev zakonodaje v drugi državi članici EU. Država članica EU lahko sama odloča o načinu doseganja cilja, vendar pa mora v postavljenem roku direktivo prevzeti v zavezujoče nacionalno pravo. Znotraj roka za implementacijo direktive lahko država članica EU prosto izbira način in obliko, s katero bo pravila direktive prenesla v nacionalno zakonodajo. **Odločitev** je uporaba skupnostnega zakona v posamičnem primeru z izdajo upravnega akta. Je torej individualni akt naslovljen na posameznika, zasebno osebo ali državo. Odločitve o posameznih primerih so zavezujoče le za naslovnika. Za razliko od teh sekundarnih skupnostnih aktov pa **priporočilo** ni obligatorno za nikogar. Priporočilo je nezavezujoče mnenje v obliki priporočila ali stališča, ki ga izdajo organi Unije državam članicam ali posameznikom (Petauer & Urbanija, 2004, str. 43).

## 1.1 Evropski pravni red

Prvič je koncept o DDV predstavil Nemeec Carl Friedrich von Siemens že leta 1919. Prvi zakonski osnutek o sistemu DDV pa je prvič predstavil francoski ekonomist Maurice Lauré, na kar je sistem DDV uvedla Francija leta 1954 (Tumpel, 2007, str. 10). S podpisom Rimskega sporazuma, ki predstavlja ustanovni akt Evropske ekonomske skupnosti, kasneje leta 1986 preimenovane v Evropsko skupnost, leta 1993 pa v Evropsko unijo, je bil 25. marca 1957 položen temeljni kamen za uskladitev prometnih davkov v vseh državah članicah EU (Stanovnik, 2008, str. 119). Rimski sporazum je Komisiji naložil nalogo, da preuči možnosti za harmonizacijo posrednih davkov. Ta je leta 1962 podala predlog za uvedbo DDV kot splošnega davka na porabo. **Prva direktiva**, ki je bila sprejeta 11. aprila 1967, je državam članicam EU naložila, da takrat obstoječi sistem obdavčenja s prometnim davkov nadomestijo s skupnim sistemom DDV (Terra & Kajus, 2009, str. 311).

**Druga direktiva**, ki je bila sprejeta na isti dan kot Prva direktiva, je postavila temelje splošnega sistema DDV in določila, da se obdavčijo promet blaga, storitev in uvoz blaga, opredelila pa je tudi pojme davčni zavezanec, dobava blaga in opravljanje storitev. V skladu z 249. členom Pogodbe o Evropski skupnosti, so morale sistem DDV vpeljati vse članice Unije. **Tretja direktiva** je zaradi težav Belgije pri implementaciji sistema DDV, rok uvedbe podaljšala do leta 1972. Potrebni sta bili še dve dodatni direktivi, **Četrta in Peta direktiva**, ki sta rok za implementacijo sistema DDV podaljšali do leta 1973. Sistem je bil končno uveden v vseh državah članicah leta 1973 (Terra & Kajus, 2009, str. 312).

V interesu notranjega trga in držav članic je bilo, da se sprejme skupni sistem, s čimer se omogoči medsebojna usklajenost pri transakcijah in večjo kontrolo nad gibanjem blaga znotraj Unije. V ta namen je bila 17. maja 1977 sprejeta **Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS**, katere cilj je bil še večja uskladitev sistema (Petauer & Urbanija, 2004, str. 38). Osnove sistema DDV so bile tako skoraj popolnoma harmonizirane v Šesti direktivi, ki je začela veljati 1. januarja 1978. Namen Šeste direktive je bil vzpostavitev poenotene zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah EU. Njen cilj je bil tudi vzpostavitev sistema, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev med državami članicami EU, ter omogoča učinkovito delovanje notranjega trga. Šesta direktiva je s tem definirala osnovne elemente, ki so potrebni za nemoteno uporaba sistema DDV v praksi (Stanovnik, 2008, str. 119).

### 1.1.1 Direktiva 2006/112/ES

Od leta 1977 je bila Šesta direktiva spremenjena in dopolnjena več kot 25-krat, zaradi česar je postala težko berljiva in zelo nepregledna. Zato je Komisija 15. marca 2004 predstavila predlog za popravek Šeste direktive. Svet EU je 28. novembra 2006 sprejel **Direktivo 2006/112/ES** in s tem nadomestil prvotno Šesto direktivo Sveta iz leta 1977 (Terra & Kajus, 2009, str. 316). Direktiva, ki je začela veljati 1. januarja 2007, vključuje vse spremembe in dopolnitve Šeste direktive ter relevantne določbe, ki so bile prej del drugih aktov. Za razliko od Šeste direktive, ki ima 53 členov ima Direktiva kar 414 členov (Bartol, 2009, str. 2).

Direktiva je poenotila zakonodajo na področju DDV v EU, obenem pa je dala državam članicam EU možnost glede izbire posameznih odločitev. Direktiva torej ne učinkuje neposredno, ampak je potrebna implementacija le te v nacionalno zakonodajo. Pri tem se načeloma spreminjajo samo tista področja nacionalne zakonodaje, ki so potrebna za harmonizacijo notranjega trga. V kolikor je implementacija s strani lokalne zakonodaje omejena, ima davčni zavezanec pravico, da se neposredno sklicuje na Direktivo, če je ta zanj ugodnejša. Kot najenostavnejši primer, kjer država članica sama izbere določeno rešitev lahko navedem primer seznama dobav blaga in storitev, ki so lahko predmet znižane stopnje. To pomeni, da lahko države članice blago ali storitve, določene v Direktivi, obdavčujejo po znižani stopnji, za katero so prav tako določene meje, ni pa to zanje obvezujoče. To nadalje pomeni, da lahko države članice po nižji stopnji obdavčujejo samo blago in storitve, določene v Direktivi, in ne blaga in storitev, ki bi ga določile same.

Poleg Direktive se upošteva tudi **Uredba Sveta št. 1798/2003** (Ur.l. EU, L 264) z dne 7. oktobra 2003, ki je uredba o upravnem sodelovanju med davčnimi upravami iz različnih držav članic EU na področju pobiranja DDV. Ta Uredba je bila večkrat spremenjena, zato so zaradi jasnosti navedeno Uredbo prenovili s sprejetjem **Uredbe Sveta št. 904/2010** (Ur.l. EU, L 268) z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju DDV. Sprememba vključuje tudi usklajeno strategijo za izboljšanje boja proti goljufijam na področju DDV v EU.

### **1.1.2 Sodišče Evropskih skupnosti**

**Sodišče Evropskih skupnosti** (v nadaljevanju Sodišče) v Luksemburgu poleg Sveta, Komisije, Evropskega parlamenta in Računskega sodišča, sodi med glavne organe Unije. Glavne naloge Sodišča so razlaga pravnih aktov Unije, nadzor nad delovanjem Unije, zagotavljanje enotne razlage aktov ter nadzor nad delovanjem držav članic, kar pomeni, da države članice in institucije EU izpolnjujejo obveznosti, ki jih imajo na podlagi prava Evropskih skupnosti in preverjanje zakonitosti aktov institucij.

Države članice EU morajo upoštevati relevantne sodbe Sodišča, ki s svojimi sodbami razlaga in tolmači pravo Unije. Sodbe so, poleg predpisov EU, obvezujoče za sodišča in vse ostale državne organe. Sodišče s svojo sodbo namreč opravi le razlago predpisa in s tem tudi ta razlaga postane del tega predpisa, kar pomeni, da je le ta obvezujoča za vse, ki ta predpis uporabljajo oziroma se na njega sklicujejo. Sodišče sprejema odločitve tudi glede predhodnih vprašanj, ki se nanašajo na pravilno uporabo enotnega sistema DDV. Te sodbe vplivajo na vse odločbe sodišč v vseh enakih in podobnih zadevah, ki se pojavljajo v drugih državah članicah EU. Njihove sodbe so torej zavezujoče za razlago pogodb, ter s tem odločilne za razvoj prava.

## **1.2 Slovenski pravni red**

Temeljna pravna podlaga za obračunavanje in plačevanje DDV v Sloveniji je **Zakon o davku na dodano vrednost**. Zakon je bil prvič sprejet 18. decembra 1998, objavljen je bil 23. decembra 1998 v Uradnem listu RS, št. 89/98, veljati pa je začel 1. julija 1999. S tem zakonom je Slovenija nadomestila davek od prometa proizvodov in storitev oziroma maloprodajni davek (Čok, Stanovnik, Cirman, Prevolnik – Rupel & Rant, 2009, str. 25).

16. aprila 2003 je Slovenija podpisala pogodbo o pristopu k EU in tako s 1. majem 2004 postala polnopravna članica enotnega evropskega trga. Takrat se je Slovenija prvič srečala z intrakomunitarnim prometom, saj je pred tem poznala le promet blaga in storitev na domačem trgu ter zunanjetrgovinsko menjavo – uvoz in izvoz. Ob tem se je slovenska zakonodaja v celoti uskladila s Šesto direktivo (Petauer & Urbanija, 2004, str. 35). Državni zbor je 2. oktobra 2003 sprejel Zakon o spremembah in dopolnitvah ZDDV, ki je bil 21. oktobra 2003 objavljen u Uradnem listu RS, št. 101/2003. Spremembe pa ne posegajo v splošna načela obdavčitve z DDV, ki so bila postavljena leta 1999, ampak le širijo uporabo teh načel na promet na enotnem evropskem trgu. Leta 2007 pa je v veljavo stopil ZDDV-1, ki je bil v celoti poenoten z Direktivo.

## 2 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DDV

Slovenija sistem DDV uporablja od leta 1999. Pred tem je bil v uporabi drugi tip splošnega davka na porabo t.j. davek na maloprodajo, ki se od DDV razlikuje v tehniki pobiranja davka. V nasprotju z davkom na maloprodajo, ki se aplicira v zadnji točki produkcijsko-distribucijske verige, torej ob prodaji končnemu uporabniku, je DDV precej kompleksnejši **večfazni davek**, ki se aplicira v vseh fazah omenjene verige (Stanovnik, 2008, str. 105).

DDV je vrsta **prometnega davka**, ki se obračunava od vsakega prometa blaga in storitev med poslovnimi subjekti, razen če je za določen promet predvidena oprostitve ali drugačna ureditev. Predmet obdavčitve so dobava blaga, opravljanje storitev, pridobitev blaga znotraj Unije in uvoz blaga iz tretjih držav. DDV imenujemo tudi **posredni oziroma indirektni davek na potrošnjo**, saj se davčno breme prevali na končnega potrošnika. Drugače povedano, davčnega bremena ne nosi davčni zavezanec, torej tisti, ki plačuje davek davčni upravi, temveč davek bremeni le končnega potrošnika, ki si DDV ne more odbiti. DDV je tako za davčne zavezance **nevtralni davek**, kar pomeni, da davek nima vpliva na odločitve v proizvodnji oziroma na alokacijo produkcijskih faktorjev (Stanovnik, 2008).

Nevtralnost je zagotovljena s pravico do odbitka vstopnega davka, preko možnosti prevalitve davka na naslednji člen v verigi, zaradi česar DDV tudi nima vpliva na konkurenco. Načelo nevtralnosti vmesnim udeležencem omogoča, da obračunanega DDV ne plačajo v višini, kot so ga izkazali na izdanih računih, temveč plačajo le razliko med zaračunanim izstopnim davkom od prodaj blaga oziroma opravljenih storitev in plačanim vstopnim davkom pri nabavi blaga oziroma naročilu storitev. Pravica do odbitka je bistvenega pomena v sistemu DDV, saj podjetnika razbremeni vstopnega DDV.

### 2.1 Predmet obdavčitve

ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011) v 3. členu določa, da so predmet DDV na ozemlju Slovenije naslednje štiri transakcije:

1. **Dobava blaga**, ki jo izvrši davčni zavezanec na ozemlju Slovenije proti plačilu v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti. Pod pojmom dobava blaga se razume prenos pravice do razpolaganja z opredmetenim premoženjem kot lastnik.
2. **Pridobitev blaga znotraj Unije** pomeni pridobitev pravice razpolaganja na premečninah, kot da bi bil pridobitelj lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice prodajalec, ali sam pridobitelj ali druga oseba za račun enega od njiju.
3. **Opravljanje storitev**, ki jih davčni zavezanec opravi na ozemlju Slovenije za plačilo v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti. Opravljena storitev je vsaka transakcija, ki ni dobava blaga.

4. **Uvoz blaga**, kot uvoz blaga se obravnava blago, ki je pripeljano iz države, ki ni članica EU v Slovenijo in je spuščeno v prosti promet v Sloveniji.

ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011) v 1. členu razlaga pojme, ki so bili uporabljeni v 3. členu ZDDV-1 in so pomembni za razumevanje teorije skozi celotno magistrsko delo:

- »ozemlje Slovenije« je ozemlje pod suverenostjo Slovenije;
- »ozemlje države članice« je ozemlje držav članic EU (trenutno 27 držav članic EU);
- »tretja država« je katerokoli drugo ozemlje, razen ozemlja Slovenije in ozemlja drugih držav članic EU (primer: Švica, ZDA, Turčija). Takšna ozemlja se obravnavajo kot tretje države in zanje ne velja Direktiva.

## **2.2 Davčni zavezanec**

V skladu s 5. členom ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB,18/2011) je davčni zavezanec vsaka domača ali tuja oseba, ki kjerkoli neodvisno in samostojno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti (ne glede na to ali ustvarja dobiček ali ne). Poleg tega obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Tako je davčni zavezanec lahko davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, mali davčni zavezanec ali fizična oseba (npr. oseba, ki občasno dobavi motorno vozilo v drugo državo članico EU, vendar se ji za namene DDV ni potrebno identificirati). Razlika med njimi je v tem, ali so vključeni v sistem obračunavanj in plačevanja davka. Po ZDDV-1 je davčni zavezanec tudi tuja oseba, ki ima sedež izven Slovenije, vendar opravi obdavčljiv promet blaga ali storitev v Sloveniji. Ta oseba lahko posluje preko podružnice, ki je identificirana za namene DDV v Sloveniji, če pa podružnice nima, lahko v svojem imenu imenuje davčnega zastopnika, ki bo izpolnjeval njene davčne obveznosti.

### **2.2.1 Davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV**

Davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, je vključen v sistem obračunavanja in plačevanja DDV z identifikacijsko številko za namene DDV, ki mu jo dodeli pristojen davčni urad. ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB, 18/2011) v 94. členu določa da se mora za obračunavanje in plačevanje DDV identificirati:

- davčni zavezanec, ki v zadnjih 12 mesecih dosega promet večji od 25.000 €;
- kmet, katerega katastrski dohodek od kmetijskih in gozdnih zemljišč za zadnji koledarsko leto presega 7.500 €, ter
- kmetje in druge osebe, ki se prostovoljno odločijo za identifikacijo za namene DDV, vendar morajo v sistemu ostati najmanj 60 mesecev.



## 2.2.2 Mali davčni zavezanec

Davčni zavezanec, čigar znesek obdavčljivega prometa ni presegel 25.000 € v obdobju zadnjih 12 mesecev, je oproščen plačila DDV, torej ni vključen v sistem obračunavanja in plačevanja DDV, kljub temu pa lahko opravlja obdavčljivo dejavnost v Sloveniji. Glede na to, da majhni davčni zavezanci niso zavezani k plačilu DDV, prav tako nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV. V praksi to pomeni, da zavezanec na strani prodaje ne aplicira davčne stopnje, davek na strani nabave pa preprosto absorbira med poslovne stroške (Stanovnik, 2008, str. 103). Mali davčni zavezanec je izvzet iz sistema DDV z namenom, da bi se zmanjšalo njegovo administrativno breme. Mali davčni zavezanec se lahko na svojo željo tudi prostovoljno vključi v sistem DDV, vendar pa je v tem primeru zavezan k uporabi sistema za obdobje najmanj 5 let.

## 2.3 Kraj obdavčljive transakcije

Določitev kraja nastanka obdavčljive transakcije je izredno pomembna, saj se s tem določa, kateri državi pripada DDV. Direktiva ta pravila določa v poglavju o kraju obdavčljivih transakcij za vse štiri obdavčljive transakcije. Pravila so enotna in državam članicam EU ne dajejo možnosti izbire. S tem se zagotavlja, da vse države članice EU uporabljajo ista pravila in se tako ne more zgoditi, da bi dve zadevni državi članici EU neki transakciji dodelili različni kraj obdavčenja.

### 2.3.1 Kraj dobave blaga

Kraj dobave blaga je določen glede na vrsto dobave. Praviloma je kraj nastanka davčne obveznosti pri blagu tam, kjer je blago dostavljeno ali dano na razpolago. Obstajajo tri pravila glede določanja kraja obdavčljive transakcije:

- **Dobava blaga brez prevoza in s prevozom** – 31. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06) določa, da če se blago ne odpošilja ali prevaža, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se opravi dobava pri dobavitelju. Če pa se blago prevaža pa je kraj nastanka davčne obveznosti tam, kjer je blago v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju, kot to določa 32. člen Direktive.
- **Dobava blaga na krovu plovil, zrakoplovov in na vlakih** – 37. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06) določa, če se dobava blaga opravi na krovu plovila, zrakoplova ali na vlaku med delom prevoza potnikov v Uniji, se za kraj te dobave šteje kraj, v katerem se prevoz potnikov začne.
- **Dobava blaga po distribucijskih sistemih** – 38. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06) določa kraj obdavčljive transakcije po distribucijskem sistemu za zemeljski plin ali električno energijo davčnemu zavezancu – preprodajalcu, ki je kraj, kjer ima davčni zavezanec – preprodajalec sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je blago dobavljeno.

### 2.3.2 Kraj pridobitve blaga znotraj Unije

Za kraj pridobitve blaga znotraj Unije se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju, kot to določa 40. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06). Država članica EU, kjer se prevoz ali odpošiljanje blaga konča, pridobitev obdavči, ne glede na obravnavo transakcije v državi članici EU, kjer se je prevoz začel. Če pridobitelj blaga predloži identifikacijsko številko za namene DDV države, ki ni država, kjer se prevoz konča, je pridobitev obdavčena tako v tej državi kot v državi pridobitve, kot to določa 41. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06). Pri tem se v zadnji državi naredi popravek davčne obveznosti po tem, ko je bilo blago obdavčeno v državi prihoda blaga.

### 2.3.3 Kraj uvoza blaga

Uvoz blaga pomeni vsak vnos blaga v Unijo, ki v skladu s carinskimi predpisi nima statusa blaga Unije ali blaga, ki je uvoženo iz tretje države, pa znotraj Unije ni sproščeno v prost promet v skladu s carinskimi predpisi. Glavno pravilo o kraju uvoza blaga določa 60. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06), in sicer, da je kraj uvoza blaga država članica EU, na ozemlju katere se nahaja blago, ko se vnese v Unijo. Plačnik uvoznega DDV je torej uvoznik, ki zaprosi za sprostitev blaga v prosti promet v Uniji. V tem primeru je uvoznik oziroma plačnik DDV lahko tako dobavitelj kot kupec.

**Plačnik DDV je dobavitelj** v primeru, da je dogovorjena incoterms klavzula »DDP« (angl. *Delivery Duty Paid*). Klavzula DDP opredeljuje transakcijo, v kateri dobavitelj krije vse stroške transporta in carinjenja ter odgovarja za blago na poti, vse dokler to ni predano kupcu. V primeru razsutega ali poškodovanega tovora med prevozom tudi te stroške krije dobavitelj.

**Plačnik DDV je kupec** v primeru, da je dogovorjena incoterms klavzula »DDU« (angl. *Delivery Duty Unpaid*). Klavzula DDU opredeljuje transakcijo, v kateri dobavitelj krije vse stroške transporta, razen carine ter odgovarja za blago na poti, vse dokler to ni predano kupcu. Ko je blago predano kupcu, se odgovornost prenese nanj, s tem tudi obveznost za plačilo carine.

Tista oseba, ki razpolaga z blagom (oseba, ki je odgovorna za obdavčitev in carinske dajatve) v trenutku uvoza, ima pravico do povračila vstopnega DDV, pri čemer velja, da se lahko uvozni DDV uveljavlja kot vstopni DDV. Davčni zavezanec ima pravico do odbitka DDV, če zadovoljuje naslednje tri pogoje:

- da je uvozni DDV bil dejansko plačan,
- da je bilo blago uvoženo v Slovenijo za njegovo družbo, ter
- da se plačilo uvoznega DDV lahko dokaže na osnovi carinskega dokumenta

### 2.3.4 Kraj opravljanja storitev

Od 1. januarja 2010 naprej velja **Direktiva 2008/8/ES** (Ur.l. EU L 044/11), ki spreminja Direktivo in njen 43. člen (Ur.l. EU, L 347/06) po katerem je veljalo **splošno pravilo**, da se za kraj opravljanja storitve šteje kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali poslovno enoto ali stalno oziroma začasno prebivališče.

#### 2.3.4.1 Direktiva 2008/8/ES in novo splošno pravilo

Vzpostavitev notranjega trga, globalizacija, deregulacija in tehnološke spremembe so skupaj povzročile ogromne spremembe obsega in vzorec opravljanja storitev. Za nemoteno delovanje notranjega trga je bilo potrebno spremeniti predpise o kraju opravljanja storitev iz Direktive o skupnem sistemu DDV v skladu s strategijo Komisije o posodobitvi in poenostavitvi delovanja skupnega sistema DDV (Direktiva 2008/8/ES, Ur.l. EU L 044/11).

Direktiva 2008/8/ES (Ur.l. EU L 044/11) določa **ново splošno pravilo**, ki se glasi: kraj opravljanja storitev je kraj, kjer ima sedež prejemnik storitve, oziroma kjer ima prejemnik storitve stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitve kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme to storitev, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva. Če pa se storitve opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj opravljanja storitve tam, kjer ima sedež davčni zavezanec, ki opravi storitev. Na tak način naj bi se preprečilo izkrivljanje konkurence med državami članicami in izboljšalo delovanje enotnega notranjega trga (Prezelj, 2008a, str. 17).

## 2.4 Intrakomunitarni promet

S podpisom Maastrichtskega sporazuma so bile leta 1993 odpravljene davčne in carinske meje med državami članicami EU. Takrat se je za transakcije opravljene na območju Unije začel uporabljati izraz intrakomunitarni promet. Na strani prodajalca govorimo o intrakomunitarni dobavi, na strani kupca pa o intrakomunitarni pridobitvi.

Po sprejetju prve zakonodaje o DDV je bila leta 1985 sprejeta **Bela knjiga o enotnem trgu**, v kateri so se članice držav EU zavezale, da bodo uvedle sistem DDV, ki bo prilagojen enotnemu trgu in ki se bo na ravni med državami članicami izvajal enako kot znotraj ene države. Bela knjiga je določila dokončno ureditev sistema DDV, ki bo v celoti temeljila na načelu obdavčenja blaga in storitev po načelu države porekla, vendar temu še danes ni tako. Direktiva določa, da je trenutna ureditev obdavčenja med državami članicami prehodna in je kombinacija dveh načinov obdavčitve:

- **Načelo države porekla** pomeni, da je v določeni državi obdavčeno vsako blago, ki je v tej državi proizvedeno, ne glede na to, ali bo blago v tej državi tudi potrošeno ali se bo izvozilo. Blago se obdavči po veljavni davčni stopnji države porekla.

- **Načelo namembne države** pomeni, da je blago obdavčeno v državi, kamor je namenjeno, ne glede na to, ali je bilo blago v tej državi proizvedeno oziroma vanjo uvoženo. Blago torej zapusti izvorno državo neobdavčeno in se obdavči v namembni državi v skladu z veljavnimi davčnimi stopnjami in oprostitvami namembne države.

Pri obdavčenju blaga na domačem trgu se upošteva načelo države porekla. Pri intrakomunitarnih transakcijah prevladuje načelo namembne države. Intrakomunitarne transakcije, ki temeljijo na načelu države porekla so izjema in veljajo le za transakcije kot so neposredna prodaja končnemu potrošniku v drugo državo članico Unije in manjši obseg kataloške prodaje.

#### **2.4.1 Pridobitev blaga znotraj Unije**

11. člen ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011) razlaga pridobitev blaga znotraj Unije kot pridobitev pravice razpolaganja na premočninah, kot da bi bil pridobitelj lastnik, ki jih pridobitelj odpošlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice EU. Kot sem že omenila, se za kraj pridobitve blaga znotraj Unije šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila, torej je pridobitev blaga znotraj Unije obdavčena v namembni državi v skladu z nacionalno zakonodajo. Pridobitev blaga znotraj Unije za slovenska podjetja predstavlja obveznost za obračun DDV, prodajalec pa bo uveljavljal oprostitev obračuna DDV.

#### **2.4.2 Dobava blaga znotraj Unije**

Dobava blaga znotraj Unije pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom, kot da bi bil pridobitelj lastnik, ki jih pridobitelj odpošlje ali odpelje iz Slovenije v drugo državo članico EU. V okviru dobave blaga znotraj Unije moramo razlikovati dobave blaga s premikom blaga in dobave blaga brez premika blaga. Osnovno pravilo določa, da je kraj dobave blaga brez prevoza, kraj, kjer se blago nahaja, ko se opravi dobava blaga, ter da je kraj dobave blaga s prevozom, kraj, kjer se blago nahaja, ko se odpošiljanje ali prevoz kupcu začne.

V okviru 46. člena ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3 18/2011) je dobave blaga znotraj Unije oproščena plačila DDV, obveznost plačila DDV pa se prevale na kupca. Zaradi prevalitve obveznosti plačila DDV na kupca mora biti na računu navedena odločba, ki določa oprostitev, ki je lahko citirana po 1. odstavku 46. člena iz ZDDV-1 ali iz Direktive. Slovenski dobavitelj lahko uveljavlja oprostitev plačila DDV pod pogoji, da je identifikacijska številka za namene DDV kupca veljavna in da ima dokazilo, da je bilo blago odpeljano ali odposlano v drugo državo članico EU. Kot dokazilo velja ustrezen dokument, kot je račun ali prevozna listina. Kadar pa blago odpelje kupec ali nekdo drug v njegovem imenu, je potrebna pisna izjava o prevzemu blaga, ki jo podpiše prevzemnik blaga.

### 2.4.3 Aplikacija davčnih načel pri intrakomunitarni menjavi

193. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06) določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s 200. členom Direktive (Ur.l. EU, L 347/06) dolžna plačati druga oseba. Takšen primer je pridobitev blaga znotraj Unije, kjer se uveljavlja načelo namembne države, obveznost za obračun DDV pa se prevlači na kupca. V tem smislu se pri pridobitvi blaga v Uniji uporablja tehnika obračuna DDV imenovana **samoobdavčitev ali obrnjena davčna obveznost** (angl. *Reverse Charge Method*).

Samoobdavčitev se v praksi izvede tako, da namesto davčnega zavezanca, ki opravi oproščeno dobavo blaga v državo odhoda blaga, davek obračuna davčni zavezanec – prejemnik blaga v državi prihoda blaga. Ob intrakomunitarni dobavi se na blago aplicira davčna stopnja 0 %, tako pride blago v državo neobdavčeno oziroma ne vsebuje posrednih davkov in se davčni zavezanec obdavči po stopnji države, ki pridobi blago. Davčni zavezanec obračunani DDV upošteva istočasno kot vstopni DDV in tako je njegova davčna obveznost enaka nič.

Takšna tehnika obračuna DDV zahteva precej administrativnega dela. Dobavitelj blaga v drugo državo članico mora preveriti statusa kupca in veljavnost njegove identifikacijske številke za namene DDV, poročati davčni upravi o izvršenem intrakomunitarnem prometu v rekapitulacijskem poročilu ter hraniti dokumente za dokazovanje intrakomunitarne dobave blaga.

#### 2.4.3.1 Sistem za izmenjavo podatkov in rekapitulacijsko poročilo

Nadzor nad tokom blaga med državami članicami je leta 1993 prešel s carinskih uprav na davčne organe. Eden izmed ukrepov, sprejetih ob vzpostavitvi enotnega trga, za mednarodno sodelovanje in izmenjavo informacij med davčnimi upravami držav članic EU, je bila uvedba **sistema za izmenjavo podatkov** (angl. *VAT Information Exchange System* - v nadaljevanju VIES).

VIES temelji na podatkih o vseh dobavah med državami članicami EU o katerih poročajo davčni zavezanci preko obrazcev RP-O v rekapitulacijskem poročilu. Rekapitulacijska poročila predstavljajo neposreden stik in pretok informacij med davčnimi organi, tako na lokalni kot na nacionalni ravni. Vsaka država članica EU je dolžna voditi elektronsko zbirko podatkov ter omogočiti dostop do teh podatkov tudi drugim državam članicam EU. Namen VIES je omogočiti davčnim organom nadzor nad gibanjem blaga na enotnem evropskem trgu. Dejstvo je, da davčni utajevalci izkoriščajo ravno šibkosti sistema DDV na področju dobav blaga v druge države članice EU, ki je v državi odpošiljanja oproščena plačila DDV.

Kontrola podatkov poteka tako, da po obdelavi podatkov, ki jih davčni organ pridobi od tujega davčnega organa, domači davčni organ pridobi sliko o tem, koliko nabav naj bi domači davčni zavezanci opravili na enotnem evropskem trgu. S primerjavo teh podatkov s podatki, ki jih je v

obračunih DDV navedel posamezni davčni zavezanec, se ugotovi, ali je davčni obračun in višina vplačanega davka od pridobitev znotraj Unije pravilna. Na takšen način se odkrivajo neskladnosti med mesečnimi obračuni DDV.

Glavni vir podatkov za VIES so torej rekapitulacijska poročila. 91. člen ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011) določa podatke, ki jih mora vsebovati rekapitulacijsko poročilo:

- številke, pod katerimi so prejemniki intrakomunitarne dobave ali storitev identificirani za namene DDV;
- za vsakega prejemnika, kateremu je bila opravljena intrakomunitarna dobava ali storitev, skupno vrednost intrakomunitarnih dobav, brez DDV.

VIES služi tudi davčnim zavezancem in sicer kot nacionalna podatkovna baza, kjer lahko preverjajo veljavnost identifikacijskih številke za namene DDV tujih poslovnih partnerjev. Za te informacije je zadolžen Centralni urad za zveze (v nadaljevanju CLO), katerega je dolžna ustanoviti vsaka država članica EU. Glavne naloge CLO so mednarodna izmenjava informacij, pregled, preveritev in hranjenje osnovnih podatkov o davčnih zavezancih, kot so: ime, naslov, identifikacijska številka za DDV. Dostop do teh podatkov je omogočen vsem in sicer preko spletne strani [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/).

## **2.5 Obveznost obračuna DDV**

Samo plačevanje DDV na ravni podjetja poteka tako, da davčni zavezanec na strani prodaje aplicira davčno stopnjo in izda račun z izstopnim DDV. Pri tem nastane obveznost za plačilo DDV državi. Na strani nabave davčni zavezanec kupuje blago z vstopnim DDV. Pravica do odbitka vstopnega DDV nastopi v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV, razen v primeru omejitve pravice do odbitka vstopnega DDV. Izjeme, kjer davčni zavezanec nima pravice do odbitka vstopnega DDV, so za blago ali storitve, ki se uporabljajo za neposlovne namene ali za transakcije, ki niso obdavčene z DDV (Stanovnik, 2008, str. 102). Davčna uprava ne priznava odbitka vstopnega DDV za osebna motorna vozila, stroške reprezentance in zasebnih stroškov namenjenih za šport in razvedrilo (66. člen ZDDV-1 Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011).

Ob koncu davčnega obdobja, davčni zavezanec izračuna razliko med izstopnim in vstopnim DDV in nato davčni upravi nakaže neto pobrani davek, torej le razliko med davkom, ki ga je zaračunal in davkom, ki mu je bil zaračunan. Davčni zavezanec tako namesto države izračuna, odvede in plača DDV. Davek tako bremeni le končnega potrošnika, ki si davka ne more odbiti.

Obveznost obračuna DDV za plačilo nastane na dan, ko je blago dobavljeno, oziroma ko je storitev opravljena (na dan, ko je bila transakcija opravljena), oziroma najkasneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je bilo blago dobavljeno oziroma storitev opravljena (33. člen

ZDDV-1, Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011). Pri tem se ne upošteva efektivno plačilo računa dobavitelju oziroma prejeto plačilo kupca. Takšen način obračuna DDV je zasnovan na **načelu nastanka dogodka**.

130. člen ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011) dopušča možnost za obračun DDV po **načelu denarnega toka** oziroma po plačani realizaciji, kjer se kot obdavčljive transakcije štejejo le prodaje, za katere je prejeto plačilo, pri nabavah, pa le nabave, ki so plačane. Davčni zavezanec, ki v zadnjih dvanajstih mesecih ni presegel 400.000 € obdavčenega prometa, brez DDV in ni verjetno, da bo ta znesek presegel v naslednjih dvanajstih mesecih, sme obračunavati in plačevati DDV na podlagi prejetih plačil za opravljene dobave blaga in storitev.

Ta člen je v pomoč malim in srednje velikim podjetjem, ki imajo težave pri plačevanju DDV davčnemu organu preden prejmejo plačila svojih kupcev. Postopek je v praksi precej zamuden, predvsem pa je težaven z vidika odkrivanja podatkov o plačilu blaga ali storitve s strani davčnega urada. Pristojni urad zato zahteva precej podatkov, preden se davčnemu zavezancu dovoli ta postopek. Davčni zavezanec mora poravnati vse obveznosti iz DDV in predložiti vse davčne obračune, ne sme biti pravnomočno obsojen zaradi kaznivega dejanja ali biti kaznovan zaradi hujšega prekrška v vezi z DDV, v svojem knjigovodstvu mora ločeno izkazati kakršna koli plačila, ki jih prejme ali izvrši v zvezi s transakcijami, od katerih mora ugotoviti svojo davčno obveznost na podlagi izdanih in prejetih računov.

Pri transakcijah znotraj Unije je obveznost obračuna DDV za plačilo določena nekoliko drugače. Obveznost za plačilo DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bila dobava dejansko opravljena (ko davčni zavezanec pridobi blago).

### 3 DAVČNE UTAJE

DDV je za utajevanje ena najprimernejših in med najbolj priljubljenimi davčnimi vrstami. Med preučevanjem literature sem prišla do spoznanja, da obstajajo štirje glavni vzroki za ranljivost sistema DDV:

1. **Kreditna metoda obračunavanja DDV** – Sistemska zasnova sistema DDV davčnemu zavezancu daje pravico do odbitka vstopnega DDV. Vračilo DDV je neodvisno od realizacije obveznosti DDV. Vračilo je neodvisno tudi od tega, ali je kupec obračunal in plačal izstopni DDV, če gre za intrakomunitarno pridobitev. Keen in Smith (2007, str. 9) omenjata več načinov, ki omogočajo izigravanje pravice do odbitka DDV, kot je na primer nezakonit zahtevke za vračilo vstopnega DDV na podlagi fiktivnih faktur. K temu primeru avtorja navajata podatek, da je na Nizozemskem več kot 44 % vseh ugotovljenih davčnih utaj posledica nezakonite prijave vstopnega DDV. Izkorišča se tudi uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV za blago, ki se uvršča pod oproščeno dejavnost družbe (možno le v primeru, da družba opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost) ter uveljavljanje pravice do

odbitka vstopnega DDV za blago, ki je bilo potrošeno v privatne namene. Omenjata tudi ustanavljanje podjetij zgolj z namenom izdajanja računov, na podlagi katerih ima poslovni partner pravico do odbitka vstopnega DDV.

## 2. **Sistem prostega pretoka blaga in storitev med državami članicami Unije.**

3. **Počasni administrativni postopki in izmenjava informacij med davčnimi upravami** -V sistemu DDV se dnevno sproža na milijone transakcij, ki so posledica množice poslovnih dogodkov pri prometu blaga in storitev. Kontrola teh transakcij zahteva veliko administracije, tako pri davčnih zavezancih kot pri davčnih upravah. Za preprečevanje davčnih utaj je tako bistvenega pomena sprotni nadzor nad davčnimi zavezanci, prav tako pa tudi davčna morala in prostovoljno sodelovanje davčnih zavezancev, tako pri pobiranju davka kot pri posredovanju informacij davčnim upravam.

## 4. **Brezpogojna in hitra registracija gospodarskih družb.**

Keen in Smith (2007, str. 10–12) navajata še druge lastnosti sistema DDV, zaradi katerih je le ta še posebej izpostavljen davčnim utajam:

- **Različne davčne stopnje** - Pri uporabi različnih davčnih stopenj lahko prihaja do težav pri opredelitvi proizvodov in storitev in stopnje po kateri so ti obdavčeni. Najpogosteje prihaja do utaj, ko so nabave obdavčene po višji stopnji kot prodaje.
- **Neprave oprostitve** - Oproščene so praviloma transakcije, katere je zaradi njihove narave težko obdavčiti (finančne transakcije, meritorne dobrine) ali njihova obdavčitev zahteva preveč administrativnih stroškov. Oprostitve so mnogo bolj praktična rešitev kot znižana davčna stopnja, saj ne more prihajati do manipulacij. Davčni zavezanec, ki opravlja oproščeno dejavnost, tudi nima pravice do odbitka vstopnega DDV.
- **Prag za obvezno registracijo za namene DDV** - Število podjetij, ki jih mora davčna uprava kontrolirati, je odvisno od praga za registracijo za namene DDV. To se lahko zmanjša ali poveča, če se postavi višji ali nižji prag za registracijo. Višina izgubljenega DDV, zaradi povišanja praga za registracijo, je lahko majhna v primerjavi z administrativnimi stroški davčne uprave in podjetij.
- **Roki za plačilo in vračilo DDV** - Če so roki za vračilo vstopnega DDV krajši, ima davčni organ na voljo manj časa, da odkrije davčno utajo.

### 3.1 **Problematične dejavnosti**

Na splošno so z vidika davčnih utaj tvegane vse dejavnosti, ki spadajo med delovno intenzivne panoge. V teh panogah je večja potreba po ceneni delovni sili in gotovini za izplačilo neobdavčenih prejemkov za opravljanje dela na črno (DURS, 2010b). V večini primerov gre za trgovino z blagom, ki ima visoko vrednost in ga je relativno lahko prevažati iz ene države članice EU v drugo, ob nizkih transportnih stroških. Pogosto sem med problematičnimi dejavnostmi



znajdejo tudi storitve, za katere je težje dokazati realizacijo (gradbeništvo). Po podatkih objavljenih v reviji Denar (DDV goljufije v EU, 2004, str. 19) in na uradni strani DURS (2010b) sem povzela, da med najbolj prizadete dejavnosti spadajo:

- promet z nepremičninami in opravljanje storitev v gradbeništvu,
- promet s prevoznimi sredstvi (novimi in starimi),
- promet z mikročipi, mikroprocesorji in računalniškim softwarom (angl. *CPUs*),
- promet z mobilnimi telefoni, dlančniki in telefonskimi karticami,
- promet z elektronskimi deli,
- promet z gradbenimi stroji,
- promet s kovinami in odpadnimi surovinami (železo in barvne kovine),
- promet s tobaknimi izdelki in alkoholom,
- promet z lesom,
- promet z emisijskimi kuponi.

## 3.2 Oblike davčnih utaj

### 3.2.1 Enostavne oblike davčnih utaj

Enostavne oblike davčnih utaje sem povzela po avtorjih Keen in Smith (2007 str. 7 – 9), Čokelc in Franc (2007, str. 15–17) in članku DDV goljufije v EU (2004, str. 19). Med najpogosteje omenjene spadajo:

- **Siva ekonomija** – Pomeni opravljanje pridobitne dejavnosti, ki ni registrirana, dohodki pa niso prijavljeni za davčne namene. Po podatkih Statističnega Urada Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) je obseg sive ekonomije v letu 2007 znašal 10,2 % bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP) ocenjenega po neto pristopu. Analiza je pokazala, da se največ sive ekonomije pojavlja pri prodaji proizvodov in storitev končne potrošnje in da je ta pojav izrazit pri malih podjetjih (samozaposleni ali podjetja do štirje zaposleni). Po vrstah dejavnosti je največji delež vezan na nepremičnine (oddaja v najem) ter poslovne storitve, sledijo pa trgovina, popravila, gostinstvo, transport in turizem (Flajs, 2011).
- **Neidentificiranje davčnih zavezancev za namene DDV** – Ta oblika enostavne davčne utaje se najpogosteje pojavi, ko mali davčni zavezanec doseže prag oziroma vrednost letnega prometa, ki zahteva identifikacijo za namene DDV. Identifikaciji za namene DDV se davčni zavezanec izogne tako, da navidezno razdeli svojo dejavnost na manjše enote, ki same ne dosegajo praga za identifikacijo namene za DDV. Tovrstno goljufijo ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3 18/2011) rešuje na uspešen način v 5. točki 94. člena določa tako: »Če povezane osebe opravljajo dobave blaga iste vrste oziroma storitve iste narave, se za namene tega člena skupni znesek obdavčljivega prometa povezanih oseb v obdobju 12 mesecev šteje kot znesek, ki ga vsaka povezana oseba doseže sama.«

- **Uporaba napačnih davčni stopenj** – Davčni zavezanec lahko zniža davčno obveznost z napačno klasifikacijo blaga in uporabo nižje davčne stopnje ali pa davčne stopnje 0 % (angl. *zero-rate*), namesto splošne davčne stopnje. Tovrstne goljufije so najpogostejše v gostinskih obratih.
- **Nepopolno evidentiranje prodaje** – Gre za načrtno utajo DDV, pri kateri davčni zavezanec ne izstavi računa za dobavo blaga ali opravljeno storitev ali poslovne knjige v celoti priredi (na računu izkaže nižjo prodajno ceno ali manjšo količino od dejanske) z namenom zmanjšanja izstopnega DDV. Ta oblika davčne utaje se najpogosteje pojavlja pri poslovanju z gotovino in končnimi kupci. Na ta način si davčni zavezanec zniža davčno obveznost ali pa zadržuje višino prometa pod pragom, za katerega je potrebna identifikacija za DDV.
- **Odbijanje DDV na podlagi fiktivnih računov** – Z uporabo fiktivnih računov za neobstoječe nabave lahko davčni zavezanec poveča znesek vstopnega DDV. Na ta način si posledično znižuje davčno obveznost, ter davčni upravi nakaže manjši znesek DDV kot bi ga dejansko moral. V praksi to deluje tako, da davčni zavezanec ponaredi račune (pridobi prazne račune dobaviteljev) in nato reproducira dobaviteljev prejeti račun.
- **Neplačevanje obračunanega DDV** – O neplačilu DDV govorimo, ko davčni zavezanci sicer obračunajo DDV, vendar ga ne plačajo v celoti, oziroma ga sploh ne plačajo. Neplačevanje obračunanega DDV je možno na podlagi prirejenih poslovnih knjig (nezaveden promet blaga ali storitev) ali z načrtovanim stečajem, likvidacijo ali prisilno poravnavo podjetja, saj se pogosto v teh primerih DDV ne poplača v celoti.
- **Neobdavčene intrakomunitarne pridobitve** – Ker na mejnih prehodih ni carinskih kontrol, ki bi ob vstopu blaga v državo obračunale DDV, se lahko blago neobdavčeno pridobi v državo in brez DDV proda na domačem trgu končnemu potrošniku.
- **Ponarejanje intrakomunitarne dobave** – V tem primeru dobavitelj ponaredi dokumente o intrakomunitarni dobavi. Prodano blago je oproščeno DDV, hkrati pa ima pravico do odbitka vstopnega DDV od prejetih faktur. Dejansko pa se blago proda na domačem trgu brez izdanega računa.
- **Upoštevanje odbitka vstopnega DDV, čeprav predpostavke niso izpolnjene** - Davčni zavezanec upošteva odbitek vstopnega DDV na nabave, za katere zakonsko ni dovoljen odbitek vstopnega DDV (raba blaga v zasebne namene, reprezentanca).
- **Ustanavljanje novih podjetij in identifikacija za namene DDV zgolj za namene odbijanja vstopnega DDV** - Gre za ustanavljanje navideznih davčnih zavezancev, ki izkazujejo visoke ustanovitvene stroške na podlagi ponarejenih prejetih računov. Obstoječi sistem DDV je namreč zasnovan tako, da daje pravico za zahtevek za vračilo presežka DDV ne glede na to, ali je na drugi strani prodajalec plačal izstopni DDV.

### 3.2.2 Kompleksnejše oblike davčnih utaj

Kompleksnejše oblike utaj DDV so sistemske oziroma organizirane oblike davčne utaje DDV. V praksi so strukture tovrstnih združb zelo zapletene, saj posegajo na območje več držav, kar posebej otežuje njihovo pravočasno odkritje in ukrepanje.

#### 3.2.2.1 Neplačujoči gospodarski subjekt ali missing trader

Neplačujoči gospodarski subjekt, kot takšne družbe imenuje **Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004** (Ur. l. EU L 331/13), so gospodarski subjekti oziroma družbe, ki so registrirani davčni zavezanci za namene DDV, ki z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve, ali to simulirajo in dobavljajo to blago ali storitve z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne plačajo davčni upravi. Neplačujoči gospodarski subjekt torej izkorišča možnost, ki jo ponuja veljavna ureditev sistema DDV, po kateri so dobave znotraj EU obdavčene po načelu namembne države. V angleščini se uporablja izraz **missing trader**, katerega bom zaradi lažje uporabe tudi sama uporabljala v magistrski nalogi.

Missing traderji so navidezne družbe, ki si z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko aktivnost, pridobijo veljavno identifikacijsko številko za namene DDV. Tako so takšne družbe po navadi novo registrirani davčni zavezanci. Družbo vodijo direktorji, ki so bodisi za majhno plačilo postavljene »osebe z ulice«, tako rekoč brez premoženja, ki bi se ga dalo kasneje rubiti. To so lahko tudi mlajše osebe brez ustreznega strokovnega znanja o poslu, ki ga opravlja podjetje (npr. ustanovitelj ali direktor podjetja je 18-letnik). Ali pa so to osebe, ki ob razkritju družbe pobegnejo neznan kam in za svoje delo dobijo plačane visoke provizije (DDV goljufije v EU, 2004, str. 19). Ti direktorji so vodeni s strani drugih oseb in dejansko sami ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe ter ne sklepajo poslov po svoji volji, ampak po navodilu nekoga drugega (DURS, 2010b).

V praksi missing trader predstavlja samo identifikacijsko številko na namene DDV, brez premičnega oziroma nepremičnega premoženja, z odprtim transakcijskim računom, na katerega prejemniki računov nakazujejo denarna sredstva. Ta sredstva se potem z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, pri čemer se navedena gotovina ne uporabi za poslovanje družbe ampak druge, neznane namene. Missing trader svoje dejavnosti nikoli ne oglašuje, niti nima nobenih referenc, pojavljajo pa se v večjih mestih, kjer je možnost odkritja goljufije veliko manjša. Značilno je tudi, da se blago prodaja po nižjih cenah kot znaša tržna cena tega blaga, pri čemer se glavnina blaga nabavlja oziroma pridobiva iz drugih držav članic EU, ali pa je blago neznanega izvora. Pogosto prihaja do dobav blaga z neustrezno klasifikacijo za tržišče na katerega se dobavlja (npr. avtomobili delani za slovenski trg se dobavljajo v Veliko Britanijo). Pri tem se uporabljajo nenavadne metode naročanja, fakturiranja in kompenziranja glede na ustaljeno poslovno prakso. Računi, plačila in prevozi blaga se ne ujemajo, poslovne knjige in davčni evidence ne obstajajo, davčni obračuni pa se ne predlagajo in ne plačujejo (DURS, 2010b).

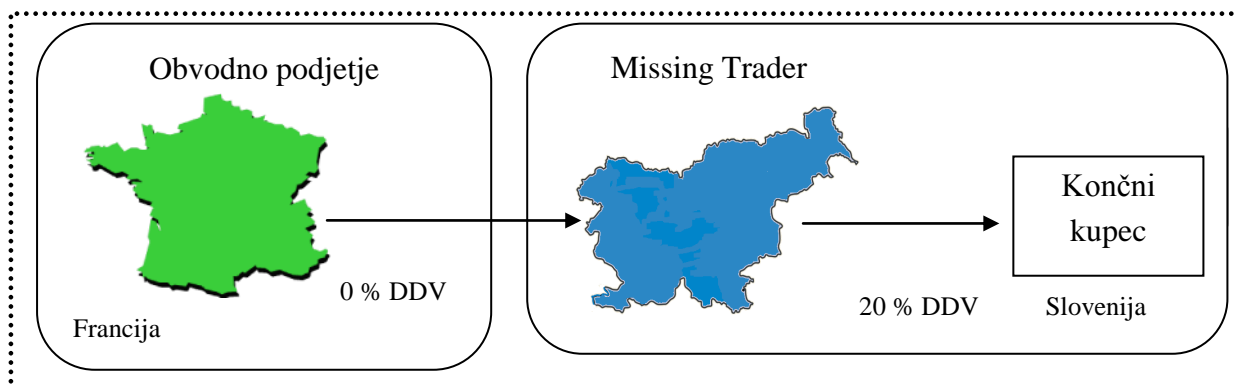
Praviloma missing trader nima zaposlenih, oziroma nima ustreznega števila zaposlenih, glede na obseg in vrsto dela. Poleg tega družba nima poslovnih prostorov, stacionarnega telefona, direktor je dosegljiv le preko mobilnega telefona, znan je le naslov, ki pa je po navadi lažen. V večini primerov je sedež davčnega zavezanca prijavljen na naslovu stanovanjskega naselja, ki se lahko pogosto spreminja, na prijavljenem sedežu pa ne obstaja nobena označba družbe, oziroma se tam ne izvaja nobena dejavnost. Takšne družbe se ustanovljajo le za posamezen posel, morda za kakšen mesec ali leto. Najbolj sumljiva pa so podjetja, ki v kratkem času ustvarijo milijonske posle. Računi (po navadi fiktivni) se izdajajo za velike vrednosti, pri čemer pa ne obstaja formalna pogodba, v kateri bi se natančneje dogovorili o pravilih sklepanja posla (DDV goljufije v EU, 2004, str. 21)

Missing trader z goljufivim namenom pridobiva blago ali storitve, ali pa to simulira. V večini primerov je missing trader tuje podjetje in se pojavlja kot pridobitelj, ki nabavlja blago v drugi državi znotraj Unije. S pomočjo izkoriščanja 46. člena ZDDV-1, ki določa oprostitev pri dobavah blaga v drugo državo EU, se missing trader izogne neposrednemu plačilu DDV. Kasneje proda to blago kupcu, ki je registriran v isti državi, z obračunanim DDV. Ko prejme plačilo za blago vključno z DDV, izgine, ne da bi plačal izstopni DDV. Prejemnik izdanega računa uveljavlja odbitek vstopnega DDV, ki pa s strani missing traderja nikoli ni bil vplačan v proračun. Torej je država oškodovana za znesek, katerega je zadnji davčni zavezanec uveljavljal kot pravico do odbitka vstopnega DDV (Smith, str. 170).

### 3.2.2.2 Goljufiva pridobitev

Goljufiva pridobitev je najenostavnejša oblika davčne utaje z vpletenim missing traderjem. Kot prikazuje Slika 1 se missing trader povalja kot pridobitelj blaga iz druge države članice EU. Dobava blaga ali storitev znotraj Unije je oproščena plačila DDV. Missing trader mora svojo davčno obveznost izpolniti sam s pomočjo postopka samoobdavčitve. Nato se blago proda končnemu kupcu na domačem trgu z obračunanim DDV. Po prejemu plačila s strani končnega kupca missing trader izgine, ne da bi plačal izstopni DDV davčnemu organu, še preden le ta opazi, da davek ni bil plačan. V večini primerov vpleteni kupec o prevari ne ve popolnoma nič.

Slika 1: Goljufiva pridobitev



### 3.2.2.3 Davčni vrtiljak

Utaja tipa davčni vrtiljak je organizirana ali sistemska oblika utaje DDV. V angleščini se uporablja izraz **Missing Trader Intra-Community Fraud – MTIC**, tudi **Carousel Fraud**. Gre za sistemsko utajo DDV, kjer mora vsaj eden od subjektov sodelovati z goljufivim namenom. Osnovna lastnost takšne davčne utaje je izkoriščanje šibkosti sistema DDV, ki so očitne predvsem na področju dobav blaga v druge članice Unije. Namen davčnega vrtiljaka je izogniti se plačilu DDV, drugim členom v verigi pa omogočiti odbitek fiktivnega zneska DDV. Ideja davčnega vrtiljaka je, da blago čim večkrat obkroži vse udeležence v vrtiljaku, da se vsakič ukrade DDV. Pri tem blago nikoli ne doseže končnega uporabnika. V večini primerov gre celo za blago, ki sploh ne obstaja in se z njim trguje le na papirju.

Keen in Smith (2007, str. 15) kot glave značilnosti tega mehanizma navajata naslednje lastnosti:

- V večini primerov je davčna utaja organizirana tako, da v njej sodeluje več podjetij, pri čemer pa je zelo težko ugotoviti, kdo so poleg missing traderja vmesni člani v verigi ter ali so seznanjeni z davčno utajo.
- Missing trader mora biti identificiran za namene DDV, ker je dobava znotraj EU oproščena DDV le, če se blago dobavi davčnemu zavezancu, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici EU.
- V davčnem vrtiljaku gre za dvojno goljufijo. Missing trader pridobi konkurenčno prednost pred poštenimi podjetji v višini obračunanega DDV, katerega davčnemu organu nikoli ne plača. Drug del goljufije pa izhaja iz povračila vstopnega DDV posredniku ob intrakomunitarni dobavi blaga.

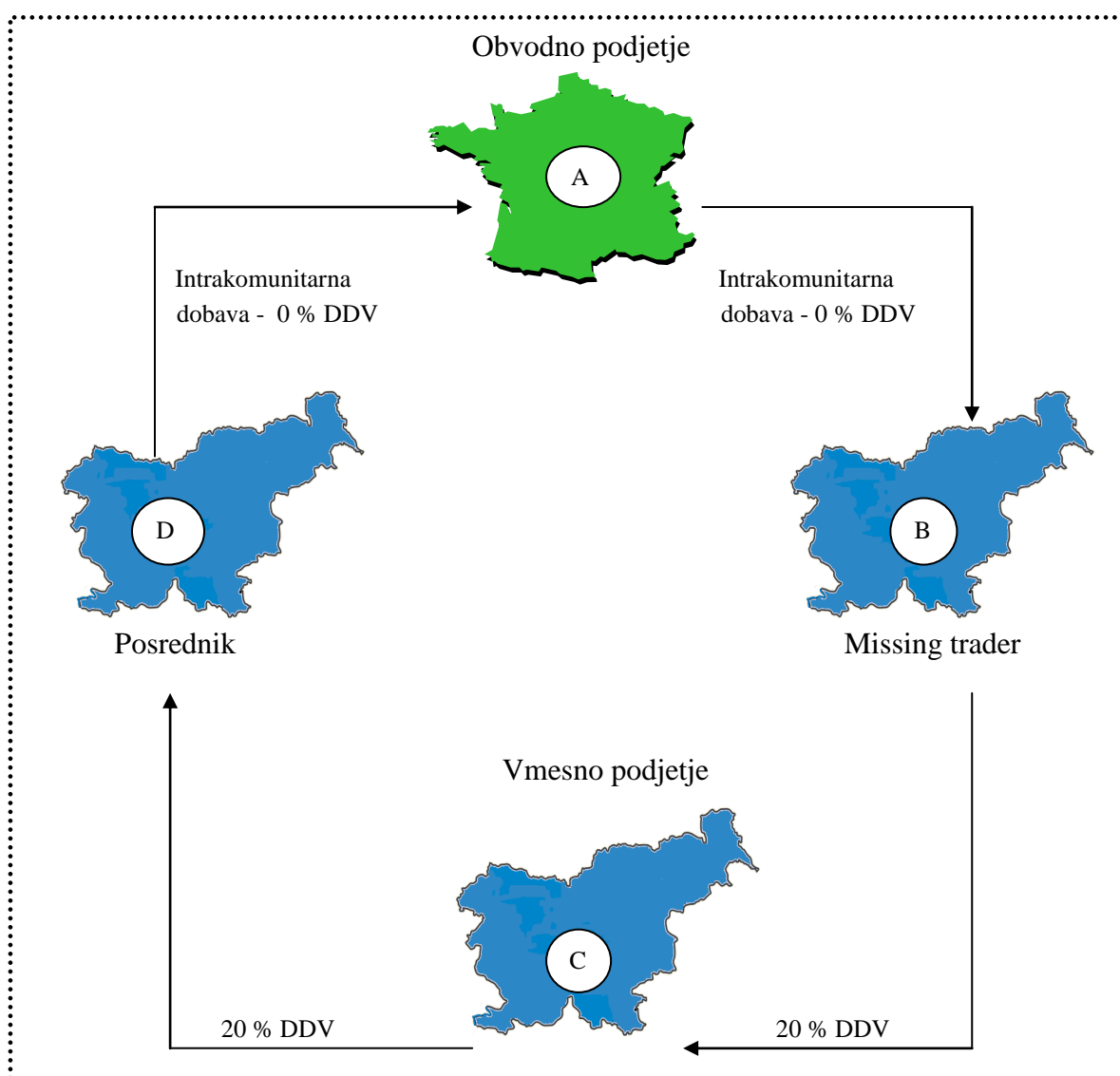
Davčni vrtiljak torej predstavlja shemo oziroma potek utaje DDV, medtem ko je missing trader ključni člen, brez katerega utaja DDV ni možna. Pri tem pa je ključno še to, da missing trader sam brez drugih udeležencev utaje DDV ne more izvesti. V igro so vpleteni tudi:

- **Obvodno podjetje ali osnova vrtiljaka** (angl. *Conduit company*) je dobavitelj blaga, ki se vedno pojavlja v drugi državi članici EU, tako je ta dobava blaga oproščena plačila DDV. Izgub DDV v državi članici EU, kjer ima sedež obvodno podjetje, ni. Po navadi je obvodno podjetje ustanovljeno v podporo davčnemu vrtiljaku.
- Naloga **vmesnega podjetja** (angl. *Buffer*) je onemogočiti odkritje missing traderja, oziroma otežiti delo davčnega organa. Več vmesnih podjetij je vpleteno v davčni vrtiljak, bolj kompleksno je odkriti davčni vrtiljak. Vmesno podjetje predstavlja torej nekakšno vez med missing traderjem in posrednikom, saj kupuje blago od missing traderja in ga proda naprej posredniku. Pri tem si odbija vstopni DDV in poravna obveznosti iz naslova izstopnega DDV, torej deluje skladno z veljavno zakonodajo. Prepoznamo jih lahko kot davčne zavezance, ki v zelo kratkem času dosežejo velik promet.
- **Posrednik** (angl. *Broker*) predstavlja člen, ki kupuje blago od vmesnega podjetja ali missing traderja in ga nato proda blago ponovno v drugo državo članico EU. Če posrednik

opravi intrakomunitarno dobavo, zahteva vračilo DDV. Če blago proda na domačem trgu, je tudi plačnik davka. Posrednik je vedno ustanovljen v isti državi članici EU kot missing trader.

V praksi se pojavljajo različne sheme, najpogosteje je v davčni vrtiljak vpletenih več podjetij iz različnih držav članic EU, ki pa v osnovi sledijo osnovnemu konceptu, predstavljenem v Sliki 2.

Slika 2: Osnovna oblika davčnega vrtiljaka



Vir: DURS, Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti, 2010b.

Družba A, ki jo imenujemo tudi obvodno podjetje, proda blago družbi B v drugo državo članico EU. Dobava je oproščena plačila DDV. Družba B bi morala za opravljeno dobavo opraviti postopek samoobdavčitve, vendar tega ne stori. Družba B preko lažne identifikacijske številke za namene DDV, ali pa le ta pripada drugemu zavezancu, proda blago družbi C v isti državi članici EU. Družba B izstavi račun na katerem je obračunan DDV. Družba C plača račun, družba B pa

po prejetju plačila izgine, ne da bi plačala izstopni DDV. Vse do te točke lahko govorimo o goljufivi pridobitvi, ki je za missing traderja pridobitna, tudi če do nadaljnjega transakcij ne pride.

Drug element davčnega vrtiljaka je povračilo vstopnega DDV posredniku ob intrakomunitarni dobavi blaga, kar sledi v nadaljevanju. Družba C ima pravico do odbitka vstopnega DDV, ki pa s strani družbe B ni bil nikoli plačan. Škoda za državno blagajno je enaka delu davka, ki ga družba C plača družbi B, ki pa ga ta ne odvede. Družba C proda blago družbi D z obračunanim DDV in ga tudi plača davčnemu organu. Družba C je lahko popolnoma zakonito in pošteno podjetje, ki o davčni utaji ne ve popolnoma nič. V davčnem vrtiljaku lahko sodeluje tudi več posrednikov.

Veriga postane davčni vrtiljak, ko družba D dobavi isto blago, ki je oproščeno plačila DDV, tujemu davčnemu zavezancu v prvi državi članici EU, iz katere izvira blago. Blago neobdavčeno zapusti državo, družba D pa si od svojih nakupov od družbe C odbije vstopni DDV. Če se dobava opravi prvemu zavezancu verigi, to je družbi A, govorimo o pravem davčnem vrtiljaku. Ta proces se lahko ponavlja neomejeno. Družba A lahko ponovno opravi dobavo znotraj EU družbi D (preko vmesnih družb B in C), zato je tudi izguba DDV neomejena, ker se prodaja eno in isto blago.

Kot lahko vidimo gre tako pri goljufivi pridobitvi kot pri davčnem vrtiljaku, za pridobitev blaga iz druge države članice Unije, pri čemer se izkorišča sistem DDV z uporabo missing traderja. Razlika med njima pa je v tem, da pri davčnem vrtiljaku to blago ni namenjeno končni potrošnji na domačem trgu, ampak se blago spet vrne v prvotno državo članico EU ali pa v drugo državo članico EU. Blago torej kroži med državami članicami EU z namenom večkratne utaje DDV, medtem ko se pri goljufivi pridobitvi blago proda le enkrat. Zato lahko rečem, da je davčni vrtiljak bolj zapletena in organizirana oblika kompleksnejše davčne utaje kot goljufiva pridobitev.

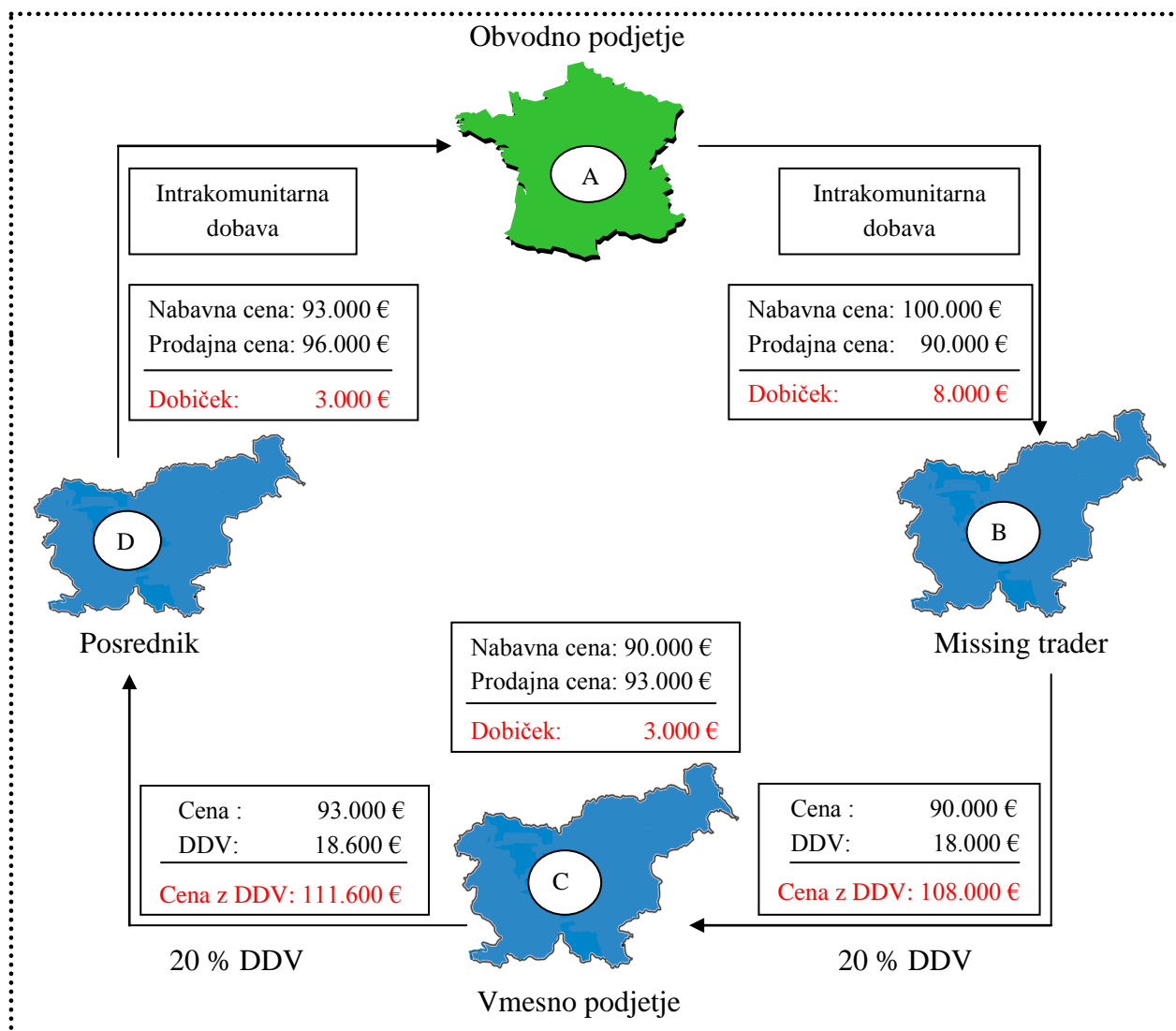
Davčni vrtiljak pa se lahko uporablja tudi za pridobitev cenovno-konkurenčne prednosti. Podjetja se obnašajo tržno in vstopajo v posle, ki na prvi pogled delujejo dobičkonosno. Davčni zavezanec skuša znižati stroške poslovanja tako, da sklepa posle s cenovno ugodnejšimi dobavitelji oziroma izvajalci storitev. Pri tem lahko prezre očitne indikatorje, ki kažejo na to, da gre za sumljive oziroma ekonomsko nelogične posle in tako nevede vstopi v posel z missing traderjem, ki je na videz najcenejši, saj se ta nezakonito izogne plačilu DDV za promet blaga, ki ga potem prodaja po nižji ceni.

Članek DDV goljufije v EU (2004, str. 20) navaja primer, v katerem je znan evropski proizvajalec mobilnih telefonov zahteval ukrepanje nemške davčne uprave, ker je večina njegovih mobilnih telefonov zašla v prodajne kanale, po katerih so se aparati prodajali po nižji ceni od neto prodajne cene proizvajalca. Nižja cena je bila mogoča na račun utajenega davka. Pri tem se je pojavilo spoznanje, da v tem primeru ni bil primarni cilj utaja davka, temveč izrivanje

konkurence s trga. Davčni vrtljak torej ni le način za goljufanje države, ampak se na ta račun maliči konkurenca, kar je škodljivo ne le za državo temveč tudi za gospodarstvo.

Slika 3 prikazuje, kako se lahko v davčnem vrtljaku pridobi konkurenčna prednost z znižanjem prodajne cene pod normalno tržno ceno.

Slika 3: Primer znižanja cene blaga v verigi dobav v davčnem vrtljaku



Družba A proda blago v vrednosti 100.000 € družbi B v drugo državo članico EU. Dobava je oproščena plačila DDV. Družba B proda blago družbi C, ki je identificirana za namene DDV v isti državi članici EU, zaradi česar mora družba B obračunati in plačati izstopni DDV. Družba B zniža neto vrednost pridobljenega blaga in blago proda po neto ceni 90.000 €, s čimer pridobi konkurenčno prednost. Neto cena je nižja od cene, po kateri je missing trader sam kupil blago. Nižja prodajna cena bi v normalnih razmerah povzročila izgubo družbi B, a ta izgubo nadomesti z DDV, ki ga ne plača davčni upravi. Na neto ceno aplicira davčno stopnjo 20 % in proizvod proda po prodajni ceni 108.000 €. V tem primeru družba B izkazuje izstopni DDV v vrednosti



18.000 €, katerega bi morala nakazati davčni upravi. Njegov dobiček tako znaša 8.000 €. Družba C je posrednik in ravna skladno z zakonom. V davčnem obračunu izkaže izstopni in vstopni DDV in davčni upravi nakaže razliko davčne obveznosti. Da se davčni vrtiljak zavrti mora družba D blago ponovno prodati v drugo državo članico EU, saj je ta dobava oproščena, dobi pa povrnjen vstopni DDV. Blago se pojavi na trgu v prvi državi članici EU po ceni, ki je nižja od prvotne prodajne cene, npr. po ceni 96.000 €.

V Tabeli 1 je prikazan skupni znesek neplačanega DDV, ki ga missing trader utaji na račun enkratnega davčnega vrtiljaka. Davčna uprava zabeleži izgubo DDV (v tem primeru 18.000 €), saj mu missing trader nikoli ne plača obračunanega DDV. Družba B po enkratnem ali večkratnem izpeljanem davčnem vrtiljaku preprosto izgine.

*Tabela 1: Izguba DDV za državni proračun*

Družba	Nabavna cena	Prodajna cena	Vstopni DDV	Izstopni DDV	Razlika DDV	Plačan DDV
B	100.000	90.000	0	18.000	18.000	0
C	90.000	93.000	18.000	18.600	600	600
D	93.000	96.000	18.600	0	-18.600	-18.600
<b>Skupaj (ne)plačani DDV</b>						<b>-18.000</b>

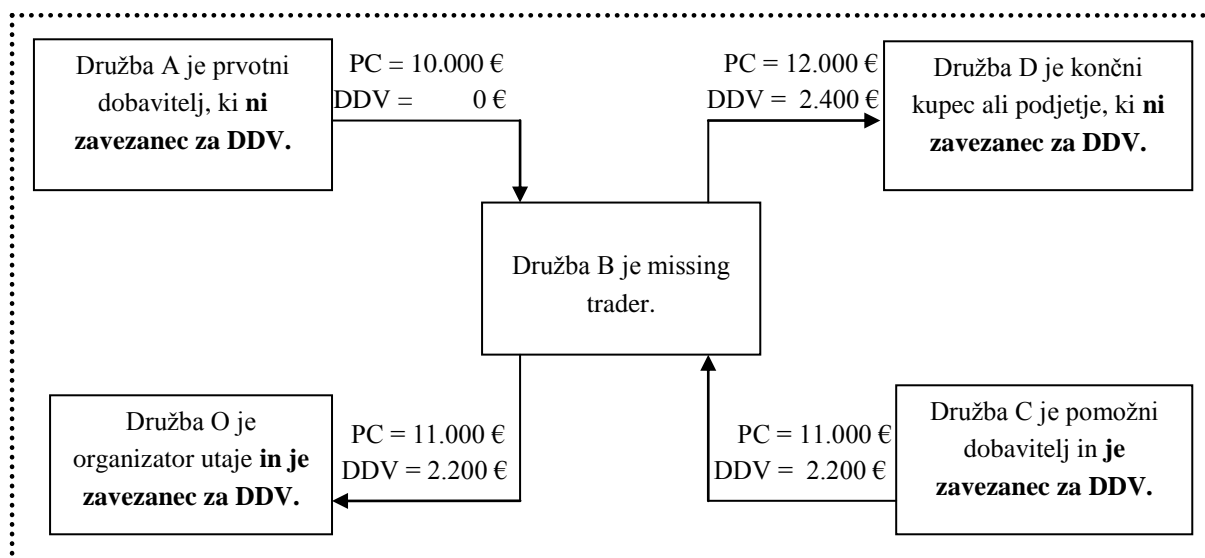
#### 3.2.2.4 Kloniranje identifikacijske številke za namene DDV

Kloniranje identifikacijske številke za namene DDV pomeni, da oseba uporabi identifikacijsko številko za namene DDV drugega davčnega zavezanca. Oseba tako opravlja dejavnost, ne da bi se predhodno registrirala za namene DDV preko uporabe tuje identifikacijske številke za namene DDV ter izgine, ne da bi predložila obračune za DDV (česar tudi ne more, saj nima identifikacijske številke za namene DDV). Ko ne vedoč, kupec izdelkov od davčnega zavezanca s tujo identifikacijsko številko za namene DDV, terja vračilo vstopnega DDV, mu davčni organ, ko ugotovi, da le-ta uporablja napačno identifikacijsko številko za namene DDV, zavrne vračilo vstopnega DDV. Na drugi strani davčni zavezanec, katerega identifikacijska številka za namene DDV je bila klonirana, dobi zahtevek za plačilo DDV, ki je bil zaračunan ob uporabi njegovih podatkov. Pri tem se sooči s problemom dokazovanja, da so fakture lažne in da jih je izdal nekdo drug (Prezelj 2006, str. 12).

#### 3.2.2.5 Davčna utaja v obliki črke X

Za davčno utajo v obliki črke X sta potrebna dva dobavitelja (družba A in C), missing trader (družba B), končni kupec ali družba, ki ni zavezanec za DDV (družba D) ter organizator davčne utaje (O). Davčna utaja v obliki črke X je sestavljena iz dveh faz, prikazana pa je na Sliki 4.

Slika 4: Davčna utaja v obliki črke X



Vir: K. Pashev, *Fighting VAT fraud*, 2006, str. 8, slika 2.

V prvi fazi družba A, ki ni davčni zavezanec, proda družbi B v vrednosti 10.000 € brez DDV. Družba B, ki je zavezanec za DDV, blago proda naprej po višji ceni npr. 11.000 €, z DDV v vrednosti 2.200 € družbi O, ki je organizator davčne utaje. Nakup preko missing traderja omogoča družbi O odbitek vstopnega DDV, če pa bi blago kupil neposredno od družbe A, ne bi imel pravice do odbitka DDV, saj ta ni zavezanec za DDV.

V drugi fazi družba B nabavi blago od družbe C, ki je za razliko od družbe A zavezanec za namene DDV. Blago se proda po isti ceni kot blago v prvi fazi, tako da se zaračuna ista vrednost DDV in sicer 2.200 €. Tako je razlika med izstopnim in vstopnim DDV na davčnem obračunu družbe B enaka 0 in ne izkazuje nobene davčne obveznosti. Družba B nabavljeno blago proda naprej družbi D po ceni 12.000 € in DDV v vrednosti 2.400 €. Ker družba D ni zavezanec za DDV, ne more koristiti pravice do vračila vstopnega DDV. Zaradi tega davčna uprava težje ugotovi, da družba B ni plačala izstopnega DDV v višini 2.400 €. V nadaljevanju družba O proda blago in zanj zaračuna DDV v vrednosti 2.200 €, tako je tudi njen davčni obračun enak 0. Davčna uprava bi morala od vseh transakcij dobiti 4.600 € (2.400 € od družbe B, zaradi prodaje blaga z DDV družbi D in 2.200 € od družbe C, zaradi prodaje blaga družbi B), vendar dobi dejansko le 2.200 € od družbe C, saj je družba B missing trader in izstopnega DDV v višini 2.400 € nikoli ne plača.

### 3.2.3 Davčne utaje na področju trgovanja z motornimi vozili

Promet z motornimi vozili ni obdavčen le z DDV ampak tudi z davkom na motorna vozila (v nadaljevanju DMV). DMV se plačuje ob vsakem nakupu novega ali v Sloveniji prvič registriranega prevoznega sredstva. S spremembo Zakona o davku na motorna vozila (v nadaljevanju ZMDV-C) 1. januarja 2011 je osnova za DMV prodajna cena posameznega motornega vozila, ki ne vključuje DMV in DDV. Stopnja davka pa je odvisna od izpusta

ogljikovega dioksida (v nadaljevanju CO<sub>2</sub>) pri kombinirani vožnji, ki je zapisan v homologacijski listini. Davčna obveznost iz naslova DMV se ugotavlja na dva načina (ZDMV-C Ur.l. RS št. 72/2006-UPB2, 9/2010):

- Davčni zavezanec, ki pridobi motorno vozilo, zaradi opravljanja dejavnosti trgovine z motornimi vozili (generalni zastopnik) DMV obračuna sam in obračun predloži davčnemu organu do zadnjega dne naslednjega meseca po poteku meseca, za katerega je sestavil obračun.
- Vsi drugi davčni zavezanci (končni kupci) morajo pri pridobitvi motornega vozila predložiti davčnemu organu napoved o pridobitvi motornega vozila najpozneje v 15 dneh od dneva pridobitve. Davčni organ odmeri DMV na podlagi te napovedi.

Davčna osnova za obračun DDV je vrednost vozila (oziroma vse, kar predstavlja plačilo) z vštetim drugimi davki (DMV) in taksami. Pri določanju obveznosti obdavčitve motornih vozil z DDV (s strani oseb, ki niso davčni zavezanec) je najprej potrebno ugotoviti, ali gre za novo ali rabljeno sredstvo. Kot določa 3. člen ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011) se motorno vozilo šteje za novo, če je izpolnjen eden od pogojev, in sicer, da ni preteklo več kot 6 mesecev po datumu, ko je bilo motorno vozilo prvič dano v uporabo, ali da z motornim vozilom ni bilo prevoženih več kot 6.000 kilometrov.

ZDDV-1 določa, da je plačnik DDV od **pridobitve novega motornega vozila** iz EU vsaka oseba, ne glede na to, ali je oseba identificirana za namene DDV ali ne, in sicer po načelu namembne države in je zato obdavčena v državi pridobitve oziroma tam, kjer se motorno vozilo registrira. Pravilnik opredeljuje postopek plačila DDV za različne namene pridobivanja motornih vozil in šele, ko kupec pridobi potrdilo, da je bil DDV plačan, se lahko vozilo registrira. Imamo tri možne situacije (DURS, 2012):

- Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki pridobi novo motorno vozilo zaradi nadaljnje prodaje, obračuna DDV in izkaže DDV v obračunu DDV s pomočjo postopka samoobdavčitve. Za pridobitev blaga znotraj Unije obveznost obračuna DDV nastane 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek. Davčni zavezanec tudi DMV obračuna sam in obračun predloži davčnemu organu
- Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki pridobi novo motorno vozilo, ki ni namenjeno nadaljnji prodaji, mora to pridobitev prijaviti davčnemu organu v 15 dneh od dneva pridobitve. DDV izkaže v obračunu DDV, prav tako s pomočjo postopka samoobdavčitve, poleg tega pa mora izpolniti še obrazec DDV-NPS-P2. Ta obrazec služi registracijskemu organu kot potrdilo o plačilu DDV, saj se lahko na podlagi tega motorno vozilo registrira za cestni promet v Sloveniji. Davčni zavezanec plača DMV na podlagi odmere pristojnega davčnega organa.
- Oseba, ki ni identificirana za namene DDV in pridobi novo motorno vozilo, mora to prijaviti davčnemu organu v roku 15 dni od dneva pridobitve na obrazcu DDV-NPS-P1. Plačili DDV in DMV odmeri davčni organ.

**Pridobitve rabljenih motornih vozil** so praviloma obdavčena z DDV v državi porekla. Če pa je kupec davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, je vozilo obdavčeno po načelu namembne države. Tudi pri primeru pridobitve rabljenih motornih vozil imamo več situacij (DURS, 2012):

- Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki je pridobil staro motorno vozilo pod pogojem iz 46. člena ZDDV-1, od prodajalca, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici EU, izkaže DDV v obračunu DDV kot obračunani DDV (če ima pravico do odbitka DDV) hkrati tudi vstopni DDV, s pomočjo postopka samoobdavčitve. Vozilo se torej obdavči po načelu namembne države, torej po predpisih države kupca. Če vozilo ni namenjeno nadaljnji prodaji, je potrebno predložiti še obrazec DDV-RPS pristojnemu davčnemu organu, kot dokazilo da je bil DDV plačan. V Sloveniji se plača tudi DMV.
- V primeru, da je pridobljeno rabljeno motorno vozilo (od prodajalca, ki je davčni zavezanec v drugi državi članici EU) namenjeno nadaljnji prodaji in je to del dejavnosti davčnega zavezanca, se v skladu s posebno ureditvijo za rabljeno blago z DDV obdavči le razlika v ceni (provizija). To pomeni, da bo kupec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, plačal DDV v tej državi članici EU in ne v Sloveniji. V Sloveniji pa mora kupec kljub temu plačati DMV.
- V primeru, da kupec, ki ni identificiran za namene DDV, pridobi rabljeno motorno vozilo od davčnega zavezanca, ki je za namene DDV identificiran v drugi državi članici EU, se le to obdavči po pravilih, ki veljajo za pridobitev drugega rabljenega blaga, torej se vozilo obdavči v državi porekla (po njenih predpisih in stopnjah). V Sloveniji pa kupec plača DMV, ki mu ga na podlagi njegove napovedi odmeri pristojen davčni organ.
- V primeru, da je prodajalec rabljenega motornega vozila fizična oseba oziroma oseba, ki ni identificirana za namene DDV iz druge države članice EU, se DDV ne obračuna in ne plača dokler njihove pridobitve ne presežejo 10.000 € v koledarskem letu. V Sloveniji pa se kljub temu plača DMV.

**Dobave novih motornih vozil** so vedno oproščene plačila DDV, saj za te dobave velja načelo namembne države in se davek plača v državi, kjer se vozilo registrira. O vseh intrakomunitarnih dobavah DURS poroča drugim državam članicam EU. V primeru, da se motorno vozilo dobavi davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV, mora prodajalec o tem poročati v rekapitulacijskem poročilu, podatki o teh transakcijah med državami članicami EU pa se izmenjujejo preko sistema VIES. Če pa se motorno vozilo dobavi osebi, ki ni identificirana za namene DDV, mora davčni zavezanec davčni upravi predložiti obrazec DDV-NPS-D1 v roku osmih dni. DURS vodi evidenco o teh predloženih obrazcih ter o njih poroča drugim državam članicam EU.

**Za dobave rabljenih motornih vozil** je obdavčitev odvisna od osebe, ki opravi dobavo ter od pridobitelja. Če davčni zavezanec, identificiran za namene DDV opravi intrakomunitarno dobavo končnim uporabnikom (osebam, ki niso zavezanec za namene DDV) velja načelo države porekla, torej se vozilo obdavči v državi porekla (torej v Sloveniji) in sicer za razliko v ceni, ki

jo preprodajalec vozila doseže. Če pa identificirani davčni zavezanec za namene DDV dobavi rabljeno motorno vozilo davčnemu zavezancu, ki je zavezanec za namene DDV v drugi državi članici EU, je motorno vozilo oproščeno plačila DDV v Sloveniji, davčni zavezanec pa mora o tem poročati v rekapitulacijskem poročilu.

DURS ugotavlja, da je dejavnost trgovine z motornimi vozili med najbolj prizadetimi s sistemskimi davčnimi utajami. Najpogosteje ugotovljene nepravilnosti pri trgovini z motornimi vozili so (DURS, 2009, str. 2; Maček, 2010; Laterner, 2011):

- **Intrakomunitarna pridobitev novih in rabljenih motornih vozil preko missing traderja**  
- Missing trader po pridobitvi vozila iz druge države članice EU izgine, s čimer se izogne plačilu DDV in DMV. Poleg utaje davka se na tak način dosežejo tudi izredno nizke cene motornih vozil na trgu. Pojavljajo se tudi davčni vrtiljaki, kjer pa v krogu potujejo le fiktivni računi ne pa tudi motorna vozila (zaradi prevelikih stroškov transporta). Missing trader B od družbe A odkupi motorno vozilo in pripravi zgolj fiktivno intrakomunitarno dobavo avtomobilov v drugo državo članico EU družbi C. S tem missing trader B prikaže oproščeno dobavo vozil v državo članico EU, ima pa pravico do odbitka vstopnega DDV na podlagi računov, ki jih je prejelo od družbe A. Nato se prek drugega missing traderja D v Sloveniji ista vozila znova fiktivno intrakomunitarno pridobijo iz druge države članice EU v Slovenijo. S tem se ponovno izognejo plačilu DDV, sledita pa prodaja teh vozil povezanemu missing traderju B, pri čemer DDV znova ni poravnana, in prodaja lizinški hiši družbi E, prek katere družba D avtomobile vzame v najem. Na računih je izkazan DDV, ki si ga družba E odbije, čeprav DDV nikoli ni bil plačan. V tem primeru torej pride do treh davčnih utaj - dvakrat zaradi neplačila DDV in tretjič, ko zadnja družba v verigi družba E, zahteva vračilo DDV.
- **Navidezna intrakomunitarna dobava novih motornih vozil** - S tem se nezakonito uveljavlja oprostitev plačila DDV, saj je dobava vozil v drugo državo članico EU oproščena plačila DDV, ker se vozilo obdavči v državi, kjer se registrira. Posledično se lahko zahteva tudi vračilo DMV za nova vozila, ki še niso bila registrirana v Sloveniji in vračilo sorazmernega dela DMV za rabljena vozila, kar omogoča novi zakon ZDMV-C z namenom izogibanja dvojnemu obdavčevanju. Ob tej utaji se lahko znajde vozilo, ki naj bi bilo dobavljeno v drugo državo članico EU, registrirano še vedno v Sloveniji.
- **Nezakonito znižanje osnove za plačilo DMV pri pridobitvah rabljenih motornih vozil** - Na podlagi ponarejenih računov ali cenitvenih poročil (nižja prodajna cena, nižji izpust CO<sub>2</sub>) skušajo utajevalci znižati vrednost vozila in njegovo davčno stopnjo.
- **Uporaba fizičnih oseb - lastnikov kot vmesnih členov pri preprodaji motornih vozil** - Davčni zavezanec se tujemu prodajalcu predstavi kot fizična oseba (končni uporabnik), saj pri dobavi rabljenega vozila osebi, ki ni identificirana za namene DDV, obveznost za plačilo DDV nastane v državi izvora. Z uporabo fizične osebe kot vmesnega člana, se davčni zavezanec izogne kontroli preko sistema VIES. Pogosto se dogaja tudi, da ista fizična oseba kupuje vozila v tujini, v njihovem imenu pa delujejo pooblaščenca, ki kasneje prav tako oddajo napoved za odmero DMV. Ko je DMV plačan, se vozilo lahko registrira in na črno proda, pri čemer ponovno pride do utaje DDV.

- **Lažno prikazovanje rabljenih motornih vozil kot novih motornih vozil** - S tem se izognemu plačilu DMV, ki se pri starih vozilih odmeri na podlagi napovedi. Ker pa se pri novih vozilih DMV plača po obračunu, je DMV za nova vozila lažje utajiti.

Z namenom učinkovitejšega nadzora nad utajami DDV in DMV so na DURS leta 2008 začeli s projektom »Motorna vozila«, v sklopu katerega je bilo aktivnih 15 % vseh inšpektorjev DURS. Namen projekta je zmanjšanje obsega utaj DDV in DMV s pomočjo vzpostavitve sistema celovitosti izvajanja nadzora na področju trgovine z motornimi vozili. V okviru predstavljenih rezultatov projekta DURS (2010a, str. 39) navaja, da je bilo v letu 2008 opravljenih 758 inšpekcijskih nadzorov, v katerih so bile dodatno obračunane davčne obveznosti v višini 8 milijonov €. V letu 2009 pa je bilo opravljenih 978 pregledov, kjer so dodatno obračunali 15,3 milijonov € davčnih obveznosti. Poleg tega je bil v okviru projekta razkrit organizator utaj DDV na področju prometa z motornimi vozili, to je nepooblaščen družba Avto Moto Černe, ki je postala eden največjih ponudnikov motornih vozil v Sloveniji. Svojo konkurenčno prednost je družba pridobila z nižjimi cenami (tudi do 30 % nižje cene), za katere se je kasneje izkazalo, da so bile odraz utaj davka in kršenja predpisov o obdavčenju. Direktor družbe Avto Moto Černe, Borut Černe, je že v preteklosti sodeloval pri utajah DDV, zaradi česar je bil le-ta ob ustanovitvi nove družbe še posebej nadzorovan (DURS, 2009, str. 4).

V davčni preiskavi je bil potrjen sum zlorabe sistema DDV tipa goljufiva pridobitev, saj je bil glavni dobavitelj družbe missing trader, ki ni imel poslovnih prostorov, ni posloval preko transakcijskega računa, temveč zgolj z gotovino. Preiskava je potrdila, da se je za poslovanjem missing traderja skrival direktor družbe Avto Moto. Missing trader je motorna vozila oproščena DDV pridobilo iz Nemčije in jih prodajal družbi Avto Moto Černe, pri čemer ni predložil obračuna DDV, niti obračuna DMV in na ta način utajil DDV in DMV. Avto Moto Černe je za kupljena vozila zahteval vračilo vstopnega DDV, nato pa ta vozila prodajal fizičnim osebam, lizing hišam, ter jih oddajal v poslovni najem.

Del prevoznih sredstev je bil kupljen tudi preko lizinške pogodbe preko osmih lizinških hiš. Prevozna sredstva so bila nato zabeležena kot osnovna sredstva, ki so se uporabljala za opravljanje osnovne dejavnosti – oddajanje motornih vozil v poslovni najem, za katerega je Avto Moto Černe zaračunal 30 % varščine in letni najem, kar je skupaj predstavljalo 12 % vrednosti motornega vozila. Po preteku enega leta naj bi najemniki motornih vozil dobili vrnjeno varščino, vendar se to ni zgodilo, saj je DURS zaradi suma utaje davkov blokiral račune družbe Avto Moto Černe in posledično lizinška hiša ni prejela mesečnih prejemkov. Vozila so bila končnim uporabnikom zaplenjena (Milač, 2008).

V času od 1. januarja 2007 do 31. avgusta 2008 je družba Avto Moto Černe iz EU pridobila okoli 900 motornih vozil in pri tem državni proračun oškodovala za 4,5 milijona €. Družbi je bila naložena obveznost za plačilo DDV, ki ga je zahtevala v predloženih obračunih vstopnega DDV in obveznost za plačilo DMV (DURS, 2009, str. 4 – 6). Direktorju družbe je bila v začetku leta 2011 izrečena končna sodba, ki mu nalaga zaporno kazen v višini 7 let in 8 mesecev.

### 3.2.4 Davčne utaje na področju trgovanja z emisijskimi kuponi

Evropski sistem trgovanja s pravicami do emisije toplogrednih plinov (angl. *Emission Trading System* - v nadaljevanju ETS) ureja **Direktiva 2003/87/ES** (Ur.l. EU, L 275/32). Njen namen je vzpostaviti sistem trgovanja s pravicami do emisij toplogrednih plinov (v nadaljevanju TPG) v Uniji, s čimer bi se zagotovilo varovanje okolja pred negativnimi posledicami segrevanja ozračja in pospešilo zmanjšanje emisij na stroškovno in ekonomsko učinkovit način. ETS je bil vzpostavljen 1. januarja 2005, ko je začel veljati Kjotski protokol, in je danes največji multinacionalni sistem te vrste na svetu, saj se kar 73 % celotnega prometa z emisijskimi kuponi odvija na evropskih borzah (Frunza, Guegan & Thiebaut, 2010, str. 4). Uporablja se v 30 državah, kamor štejejo vse države članice EU ter Norveška, Islandija in Lihtenštajn.

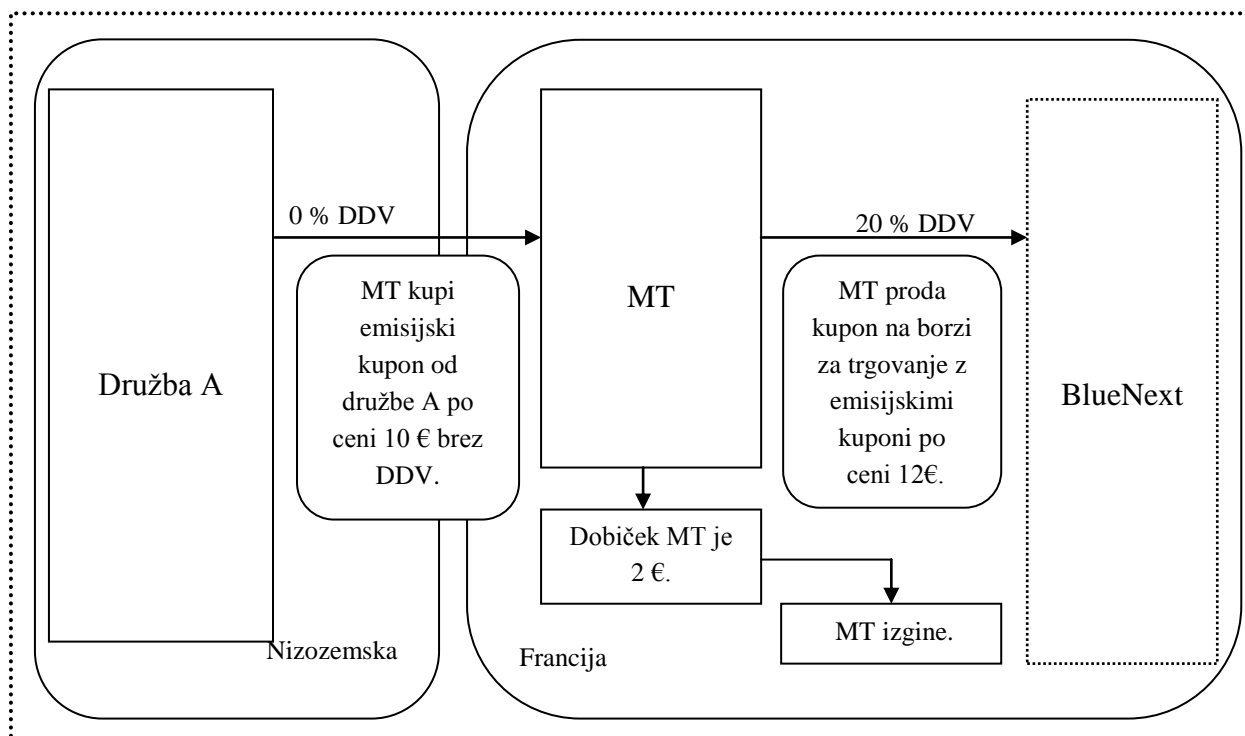
Sistem deluje po načelu »omejitev in trgovanje« (angl. *cap and trade system*). Ekonomskim subjektom se na letni ravni brezplačno dodeli pravica do izpustov določene količine šestih TPG, kar se določa na letni ravni skupnega obsega emisij, ki so še dovoljena. Dovoljeno je trgovanje s pravicami in prenos le te pravice na druge onesnaževalce. Do prenosa pravice do izpustov TPG pride praviloma takrat, kadar ima en subjekt več pravic, kot jih potrebuje, drug subjekt pa jih ima premalo. Trgovanje poteka preko številnih evropskih borz. Nedavno vzpostavljena, kot druga taka borza v Nemčiji, je borza Greenmarket, v Franciji BlueNext, v Veliki Britaniji European Climate Exchange, na Norveškem Nordic Power Exchange, v Avstriji Energy Exchange Austria in na Nizozemskem borza Climex. Po ocenah EUROPOLA (2009) te borze na letni ravni ustvarijo 90 milijard € prometa.

Kmalu po vzpostavitvi ETS so se na trgu začeli pojavljati davčni vrtiljaki, saj je bila kontrola posameznih transakcij precej omejena. Pri trgovanju z emisijskimi kuponi se lahko dosežejo velike vrednosti, poleg tega se emisijski kuponi prodajajo v elektronski obliki, torej lahko med gospodarskimi subjekti potujejo brez transportnih stroškov. Z vidika DDV se trgovanje obravnava kot opravljena storitev in se od začetka leta 2010 šteje, da je storitev opravljena v kraju, kjer ima sedež naročnik storitve. Torej, DDV se plača v državi, kjer je davčni zavezanec identificiran za namene DDV, kar ponuja veliko možnost za utajo DDV pri intrakomunitarnih transakcijah. Vse do konca leta 2009 transakcije niti niso bile zabeležene v VIES, davčne uprave pa niso imele neposrednega dostopa do transakcij. Poleg tega tudi niso obstajale kontrolne povezave med registrom emisijskih kuponov v drugi državi EU in v državi identifikacije za namene DDV. Na borzi za trgovanje z emisijskimi kuponi se lahko registrira kdorkoli, tudi fizične osebe, zahtevani podatki za registracijo pa so zelo skopi, saj zahtevajo le naziv družbe in telefonsko številko. V večini primerov davčnih utaj so bili missing traderji trgovci brez kakršnih koli emisij, a so kljub temu trgovali z emisijskimi kuponi (Ainsworth, 2009, str. 22).

Slika 5 povzema potek davčne utaje preko missing traderja pri trgovanju z emisijskimi kuponi. Missing trader odpre v Franciji trgovalni račun v registru emisijskih kuponov. Nato kupi veliko število emisijskih kuponov od družbe A, ki se nahaja drugi državi članici EU. Dobava je oproščena DDV, zato mora missing trader narediti samoobdavčitev. Do utaje DDV pride, ko

missing trader hitro proda emisijske kupone z DDV na borzi za trgovanje z emisijskimi kuponi. Kupci emisijskih kuponov zahtevajo vrnitev vstopnega DDV, medtem ko missing trader izgine in nikoli ne plača vstopnega DDV. Tako je njegov dobiček enak stopnji DDV.

Slika 5: Utaja DDV preko missing traderja (MT) pri trgovanju z emisijskimi kuponi



Vir: M. Frunza, D. Guegan & F. Thiebaut, *Missing trader fraud on the emission market*, 2010, str. 4, slika 1.

Prve sumljive transakcije so se pojavile leta 2009, ko je na britanski, nizozemski in francoski borzi prišlo do velikega števila transakcij z emisijskimi kuponi po izjemno nizkih cenah. Na francoski borzi BlueNext, kjer so v povprečju prodali 7 milijonov emisijskih kuponov dnevno (v obdobju prvih štirih mesecev leta 2009), so 28. maja 2009 prodali 15,1 milijona kuponov, 2 junija 2009 pa rekordno število 19,8 milijonov emisijskih kuponov. EUROPOL (2009) ocenjuje, da je bilo do 90 % vseh transakcij z emisijskimi kuponi v omenjenem času posledica davčne utaje. V obdobju od sredine leta 2008 do konca leta 2009 je bil evropski proračuni prikrajšani za 5 milijard €.

Ob odkritju utaj DDV je Francija 8. junija 2009 prekinila trgovanje na borzi BlueNext za 2 dni, po tem pa uvedla oprostitev DDV pri trgovanju z emisijskimi kuponi. 10 junija 2009 je prodaja emisijskih kuponov padla na 2,5 milijona. Nizozemska je 14. julija 2009 sprejela širitev mehanizma obrnjene davčne obveznosti na vse transakcije povezane s trgovanjem z emisijskimi kuponi, vključno z lokalnimi transakcijami. Velika Britanija je 31. julija 2009 uvedla začasno rešitev, po kateri je za DDV za trgovanje z emisijskimi kuponi uvedla oprostitev (HM Treasury, 2009). Komisija pa se je na pojavljajoče davčne vrtiljake odzvala tako, da je 16. marca 2010 sprejela **Direktivo 2010/23/EU** (Ur.l. EU, L72/2), ki državam članicam omogoča začasno



uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za vse domače transakcije z emisijskimi kuponi. Direktiva 2010/23/EU je neobvezna in je začasne narave (uvaja spremembo do 30. junija 2015). EUROPOL (2009) poroča, da se je po uvedbi teh ukrepov trgovanje z emisijskimi kuponi zmanjšalo do 90 %, po čemer lahko sklepamo, da so bila sprejeti ukrepi uspešni.

Med prebiranjem literature sem prišla do zaključka, da so mehanizem obrnjene davčne obveznosti pri trgovanju z emisijskimi kuponi uvedle vse države članice EU, razen Estonije (UK Parliament, 2010). Poleg držav EU, je mehanizem obrnjene davčne obveznosti pri trgovanju z emisijskimi kuponi 26. marca 2010 uvedla tudi Norveška. Ukrep se uporablja za domače prodaje emisijskih kuponov podjetjem in javnim institucijam, ki so vpisani v norveški register za DDV. Kupec je dolžan poročati davčni upravi o pridobitvi emisijskih kuponov na posebnem obrazcu (Vlada Republike Slovenije, 2010).

Poleg tega, da davčni vrtiljak prizadene državne proračune, prizadene tudi ugled podjetij, ki kupujejo emisijske kupone od missing traderjev. Pravzaprav te kriminalne dejavnosti ogrožajo kredibilnost celotnega sistema in kredibilnost evropskih borz (Ainsworth, 2009, str. 22). Kot poroča DURS, pa so v Sloveniji zasledili le relativno majhen obseg goljufivih transakcij v primerjavi s številom transakcij, ki jih navaja EUROPOL (Zgonik, 2009).

### 3.2.5 Davčne utaje na področju gradbene dejavnosti

Gradbeništvo je ena izmed dejavnosti, ki v Sloveniji najbolj izstopa pri davčnih utajah. Pojavljajo se podjetja, ki so vpletena v davčne vrtiljake, kjer se srečamo z omenjenimi navideznimi posli, ponarejenimi računi in delom na črno. Po podatkih DURS (2010a, str. 39) je bilo v letu 2008 opravljenih 2.911 inšpekcijskih nadzorov, zaradi utaj DDV pa dodatno obračunanih 21,2 milijona € obveznosti. V letu 2009 pa je bilo opravljenih 1.744 inšpekcijskih nadzorov in dodatno obračunanih obveznosti za 21,5 milijona €. Davčne utaje v tej dejavnosti je še posebej problematična, saj ne povzroča le izpada davčnih prihodkov, ampak tudi nelojalno konkurenco na trgu dela. Poleg tega ne prihaja le do utaje DDV, ampak se zaradi poslovanja na črno ne plačajo niti dohodnina niti socialni prispevki, na račun česar te družbe pridobijo še dodatno konkurenčno prednost.

Najpogosteje ugotovljene davčne nepravilnosti v gradbeni dejavnosti so (Maček, 2010):

- **Delo na črno in zaposlovanje na črno** – Posledica le tega je izogibanje plačila DDV, dohodnine in DDPO.
- **Uporaba fiktivnih računov preko najema fiktivnih podizvajalcev** – Davčni zavezanec na ta način nezakonito uveljavlja odbitek vstopnega DDV. Poleg tega s fiktivnimi računi zmanjšuje davčno osnovo za plačilo DDPO.
- **Zloraba identifikacijske številke za namene DDV** – Davčni zavezanec izdaja račune z DDV, čeprav ni identificiran za namene DDV.
- **Neidentificiranje za namene DDV** – Davčni zavezanec ne poda prijave za identifikacijo za namene DDV, čeprav presega vrednosti prag za obvezno identifikacijo.

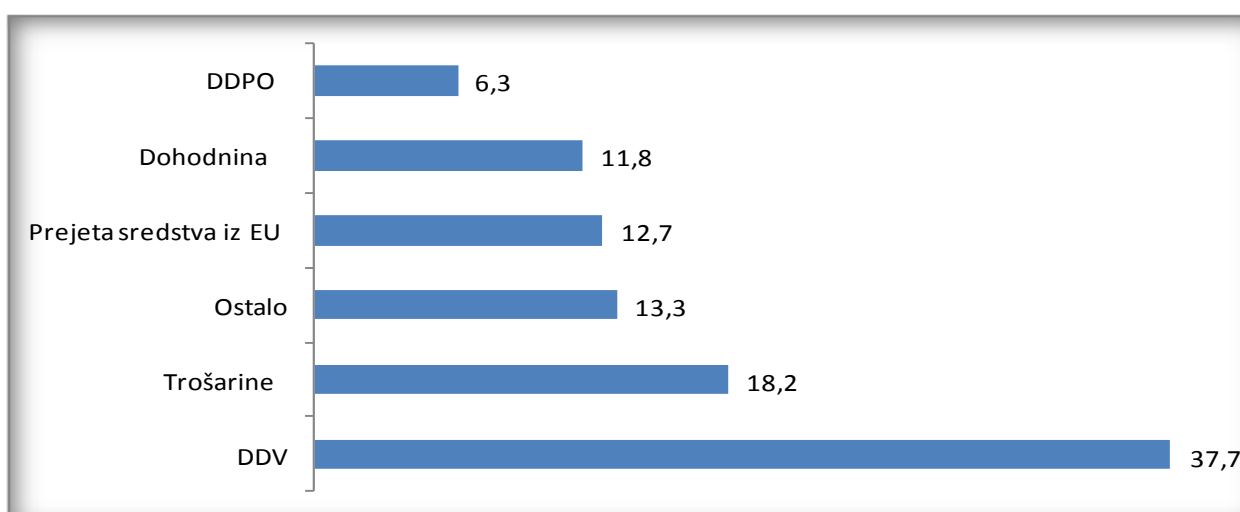
## 4 POSLEDICE DAVČNIH UTAJ

Davčne utaje in izogibanje plačilu davka povzročajo fiskalne posledice. Najbolj očitna posledica je izguba javno-finančni prihodkov državnega proračuna, kar neposredno vpliva na nacionalni proračun. Poleg tega pa davčne utaje vplivajo tudi na financiranje proračuna Unije. Druga posledica se navezuje na davčne zavezance, katerim se ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV v primeru, da so vpleteni v davčno utajo. Poleg tega davčne utaje povzročajo neloyalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem in izkrivljajo delovanje enotnega notranjega trga.

### 4.1 Izguba celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna

DDV predstavlja pomemben del – v nekaterih državah članicah EU– celo najpomembnejši del celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna. Leta 2008 so prihodki iz DDV predstavljali 21,4 % nacionalnih davčnih prihodkov držav članic EU, kar predstavlja v povprečju 7,8 % BDP države članice EU (Komisija Evropskih skupnosti, 2010, str. 1). Podatki kažejo, da v Sloveniji DDV predstavlja še pomembnejši del, saj kot prikazuje Slika 6, največji delež celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna Slovenije v letu 2011 predstavljajo prihodki iz DDV in sicer 37,8 %. Sledijo prihodki od trošarin, ki so za več kot polovico manjši in znašajo 18,2 % vseh javno-finančnih prihodkov državnega proračuna Slovenije. Na tretjem mestu se nahajajo ostali prihodki, kamor štejejo prispevki za socialno varnost, davki na plačilno listo in delovno silo, carine, drugi davki ter drugi nedavčni prihodki in znašajo 13,3 %. Na četrtem mestu se nahajajo nedavčni prihodki - prejeta sredstva iz EU z 12,7 %. Delež dohodnine v celotnih javno-finančnih prihodkih državnega proračuna znaša 11,8 %, delež DDPO pa znaša 6,3 % celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna.

*Slika 6: Struktura javno-finančnih prihodkov državnega proračuna Slovenije za leto 2011 izraženo v deležih (v %)*



*Vir: Spremembe proračuna Republike Slovenije za leto 2011 (DP2011-A), Ur.l. RS št. 96/2010.*

Da so prihodki iz DDV v Sloveniji izredno pomemben del celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna lahko izberemo tudi iz Tabele 2, v kateri sem povzela, da prihodki iz naslova DDV, za leto 2011, znašajo 3.139 milijarde €, kar predstavlja 38 % celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna. Podobno je bilo leta 2010 ko so celotni javno-finančni prihodki državnega proračuna znašali 8.648 milijarde €, od česar je 35 % prihodkov predstavljalo prihodke iz naslova DDV, leta 2009 pa so celotni javno-finančni prihodki državnega proračuna znašali 8.329 milijarde €, od katerih je 38 % prihodkov izhajalo iz naslova DDV.

*Tabela 2: Celotni javno-finančni prihodki državnega proračuna Slovenije (v €) za leta 2009, 2010 in 2011 ter njihovi deleži (v %)*

<b>Vrsta prihodka</b>	<b>2009</b>	<b>Delež %</b>	<b>2010</b>	<b>Delež %</b>	<b>2011</b>	<b>Delež %</b>
Dohodnina	1.337.105.978	15	1.027.995.910	12	982.130.867	12
DDPO	1.171.660.908	13	724.942.226	8	524.793.443	6
<u>DDV</u>	<u>3.365.243.739</u>	<u>37</u>	<u>3.061.930.766</u>	<u>35</u>	<u>3.138.694.949</u>	38
Trošarine	1.152.451.120	13	1.505.283.404	17	1.516.013.589	18
Prejeta sredstva iz EU	886.667.720	7	1.154.710.540	8	1.058.969.640	8
Ostali davčni prihodki	664.269.897	5	714.310.529	5	638.810.646	6
Nedavčni prihodki	409.392.638	10	458.390.404	13	469.229.362	13
<b>Skupaj</b>	<b>8.986.792.000</b>	<b>100</b>	<b>8.647.563.415</b>	<b>100</b>	<b>8.328.642.316</b>	100

*Vir: Spremembe proračuna Republike Slovenije za leto 2011 (DP2011-A), Ur.l. RS, št. 96/2010; Proračun Republike Slovenije za leto 2010 (DP2010), Ur.l. RS, št. 99/2009; Proračun Republike Slovenije za leto 2009 (DP2009). Ur.l. RS, št 114/2007.*

**Davčni primanjkljaj** je razlika med dejansko pobranimi prihodki iz naslova DDV in teoretičnimi prihodki, ki bi jih države članice EU morale pobrati. Razlike so posledica davčnih utaj in plačilne nesposobnosti podjetij. V študiji podjetja Reckon LLP (2009, str. 9) višina davčnega primanjkljaja v 24 (manjka podatek za Ciper) državah članicah EU, znaša 12 % celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna. V literaturi, med drugimi takšen podatek navaja tudi Komisija, naj bi davčne utaje v EU predstavljale 10 % celotnih javno-finančnih prihodkov državnega proračuna (torej le 2 % davčnega primanjkljaja nastaneta na račun plačilne nesposobnosti podjetij). Kot lahko razberemo iz Tabele 3 z izredno visokim davčnim primanjkljajem izstopajo (nad 20 %) Grčija, Slovaška, Madžarska, Litva, Latvija in Italija. Najnižji davčni primanjkljaj (pod 5 %) pa beležijo Finska, Danska, Slovenija, Portugalska, Švedska, Nizozemska, Irska, Španija in Luksemburg.

Tabela 3: Ocenjeni davčni primanjkljaj za 24 držav članic EU za leto 2006 (v %)

Država	Primanjkljaj DDV v %	Država	Primanjkljaj DDV v %
Avstrija	14	Italija	22
Belgija	11	Latvija	22
Češka	18	Luksemburg	1
Nemčija	10	Litva	22
Danska	4	Malta	11
Estonija	8	Nizozemska	3
Španija	2	Poljska	7
Finska	5	Portugalska	4
Francija	7	Švedska	3
Grčija	30	Slovenija	4
Madžarska	23	Slovaška	28
Irska	2	Velika Britanija	17
<b>EU-24</b>		<b>12</b>	

Vir: Reckon LLP, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 2009, str. 9, tabela 3.

## 4.2 Izguba pravice do odbitka vstopnega DDV

Če se podjetje zaplete v transakcije z missing traderjem, tvega, da mu davčna uprava v okviru inšpekcijskega pregleda zavrne pravico do odbitka vstopnega DDV. Poleg tega se mu lahko ne prizna strošek za namene DDPO, knjiženega na podlagi računa, ki ga je prejel od družbe, ki ni plačevala svojih davčnih obveznosti. V nasprotnem primeru mora davčni zavezanec dokazati, da so bile storitve dejansko opravljene oziroma blago dejansko dobavljeno, za kar obstaja tudi ustrezna dokumentacija. V tem primeru davčni organ ne sme izreči nobenega prej omenjenega ukrepa, če lahko davčni zavezanec dokaže, da pri poslovanju z missing traderjem, ni vedel, ali ni mogel vedeti, da gre za posel, ki je del utaje DDV.

V primeru pa, da je odbitek DDV izveden z goljufijo, je zavrnitev vstopnega DDV iz tega naslova s strani davčne uprave logična in po Zakonu o davčnem postopku, tudi zakonita. S takšno odločitvijo bi takoj trčili v problem zagotavljanja nevtralnosti sistema DDV, ki ga zagotavlja Direktiva. Pravica do odbitka DDV je namreč bistven del sistema DDV, katere namen je, da davčnega zavezanca v celoti razbremeniti bremena DDV in načeloma ne sme biti. Zato se je v teoriji postavljalo vprašanje, ali je davčni zavezanec v primeru davčne utaje upravičen do odbitka vstopnega DDV, čeprav s strani prodajalca le ta ni bil nikoli plačan v proračun. Dilemo glede odbitka vstopnega DDV v primeru davčne utaje je razrešila spodaj predstavljena sodba Sodišča.

#### 4.2.1 Sodba Sodišča v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04

Vprašanje priznavanja odbitka vstopnega DDV davčnih zavezancev, ki so sodelovali pri davčni utaji in jo s tem omogočil, bodisi namerno bodisi nenamerno, je razrešilo Sodišče s sodbo z dne 6. julija 2006. Ker sta primera povezana glede njunega predmeta, se je Sodišče odločilo o združitvi zadevah C-439/04 in C-440/04. V prvem primeru (zadeva C-439/04) je obravnavano belgijsko podjetje Ang Computime Belgium (v nadaljevanju: Computime), ki se je ukvarjalo z nakupi in prodajo računalniških delov in je namerno sodelovalo v davčni utaji. V drugem primeru (zadeva C-440/04) pa gre za obravnavo družbe Recolta Recycling (v nadaljevanju: Recolta), ki se je ukvarjala s prodajo luksuznih avtomobilov in v davčni utaji ni sodelovalo zavestno. V obeh primerih belgijska davčna uprava ni priznala pravice do odbitka DDV, plačanega na dobave, ker je odločilo, da sta davčna zavezanca namerno sodelovala v davčnem vrtiljaku in da so bile dobave, ki so bile opravljene, navidezne (Holmes, 2006, str. 1).

Dejavnost družbe Computime je bila trgovina na debelo z računalniškimi deli, katere je kupovala v Belgiji in jih izvažala v druge države v EU, zlasti v Luksemburg. Luksemburški prejemnik je dele poslal naprej tretji stranki, prav tako s sedežem v Luksemburgu, ki jih je nato poslala nazaj v Belgijo in dobavila dobavitelju družbe Computime. Ta dobavitelj ni nikoli plačal DDV, zaračunanega družbi Computime, ampak je sistematično odbijal zneske DDV, ki so mu bili zaračunani. Po mnenju belgijskega sodišča je družba Computime, ki je vedela za to ravnanje, imela vlogo posrednika, medtem ko je bil belgijski dobavitelj missing trader, luksemburške družbe pa so imela vlogo obvodnih podjetij. Davčna uprava je v skladu s pregledom določila, da je Computime namerno sodelovala pri goljufiji tipa davčni vrtiljak, katere cilj je bil enkrat ali večkrat dobiti nazaj znesek DDV, ki so ji ga dobavitelji zaračunali za isto blago in da so bile dobave, opravljene družbi Computime, navidezne (Komisija Evropskih skupnosti, 2011; Terra & Kajus, 2009, str. 330).

G. Aillaud je družbi Recolta Recycling prodal 16 luksuznih avtomobilov, ki jih je kupil pri podjetju Auto Mail in zaračunal ustrezni znesek DDV. Takoj zatem jih je družba Recolta prodala podjetju za distribucijo v druge države članice, kot oproščena dobava. Recolta je vozila, oproščena DDV prodala isti družbi Auto-Mail. V resnici vozila niso nikoli zapustila Belgije, ampak so bila vključena v davčni vrtiljak, namenjen za utajo DDV. G. Aillaud in podjetje Auto Mail sta torej sodelovala z namenom, da zaračunani DDV ne bi bil plačan. Postopek je potekal v celoti v Belgiji, vendar je bil nezakonit dobiček pridobljen na podlagi transakcije v Uniji, ki je njeni protagonisti niso nameravali izvesti. Podjetje Auto Mail je v tem primeru bil missing trader, ki je utajil DDV, zaračunan zaradi prodaje avtomobilov g. Aillaudu, ki je nastopal kot posrednik. Te avtomobile je družba Recolta, v vlogi obvodnega podjetja, ki ni vedela za manipulacijo, dobavila z oprostivjo DDV podjetju Auto Mail, s posebnostjo, da jih je Recolta kupila od g. Aillauda, pri čemer je plačala DDV (Komisija Evropskih skupnosti, 2011)

Davčna uprava je družbama Computime in Recolta zavrnila odbitek vstopnega DDV, kar sta družbi izpodbijali z različnim uspehom. Sodišče prve stopnje v Verviersu je s sodbo z dne

28. julija 1999 zavrnilo zahtevek družbe Computime. S sodbo z dne 1. oktobra 1996, po tem, ko je ugotovilo, da ni mogoče šteti, da so Recolta in njeni vodilni niso vedeli, da so vpleteni v obsežen sistem goljufije, je isto sodišče razsodilo, da je bila izvršba, ki jo je izdala enota, pristojna za pobiranje DDV, brez pravne podlage ter zato nična in brez učinka, ter tako ugodilo zahtevku družbe Recolta. Belgijsko sodišče je postopek ustavilo in Sodišču predložilo vprašanje, ali je davčni zavezanec upravičen do odbitka vstopnega DDV v primeru, da v utaji sodeluje nezavestno in v drugem primeru zavestno (Komisija Evropskih skupnosti, 2011)

V odgovoru na vprašanje je Sodišče razsodilo, da ničnost kupoprodajne pogodbe še ne pomeni izgube pravice do vračila vstopnega DDV davčnemu zavezancu, kadar ta ni vedel oziroma ni mogel vedeti, da je del davčne utaje. Takrat se mora priznati pravica do odbitka vstopnega DDV. Rešitev je enaka, kadar davčni zavezanec, ki je seznanjen z davčno utajo, ampak pri njej ne sodeluje in od nje nima nobene koristi. Ravnanje davčnega zavezanca, ki davčne uprave ne obvesti o davčni utaji, ima različne posledice, vendar nikoli ne povzroči izključitev temeljnega načela sistema DDV – nevtralnost. Nevtralnost prepoveduje, da se iz sistema izločijo transakcije, ki so del njegovega predmeta, saj se pravica do odbitka uporablja neodvisno od tega, ali je bil dolgovan DDV plačan iz naslova drugih predhodnih ali naknadnih transakcij (Komisija Evropskih skupnosti, 2011).

Tako je družba Recolta bila upravičena do odbitka vstopnega DDV, saj ni zavestno sodelovala v davčni utaji. Kadar pa se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je davčni zavezanec zavestno sodeloval ali je vedel, oziroma bi moral vedeti, da sodeluje v transakcijah, potem mora davčni zavezanec izgubiti pravico do odbitka DDV. Družba Computime je zavestno sodelovala v davčni utaji in se ji odvzame pravica do odbitka vstopnega DDV, kot to zahteva Direktiva. V vseh nadaljnjih primerih morajo nacionalna sodišča zavrniti uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV, če je ugotovljeno, da se na to pravico sklicujejo nezakonito (Komisija Evropskih skupnosti, 2011).

## **5 UKREPI ZA ZMANJŠANJE DAVČNIH UTAJ**

Delovanje fiskalnega sistema, ki zajema opravljanje fiskalne administracije, davčni nadzor, pobiranje in izterjavo davkov, je stvar primarne odgovornosti posameznih držav članic EU. Tako so tudi ukrepi za zmanjšanje davčnih utaj skrb nacionalnih davčnih uradov. Z uvedbo sistema prostega pretoka blaga, storitev, ljudi in kapitala se davčne utaje pojavljajo vedno bolj na mednarodni ravni, zaradi česar je potrebno mednarodno sodelovanje. Komisija spodbuja in pospešuje sodelovanje med državami članicami EU s ciljem zagotoviti pravilno delovanje enotnega evropskega trga.

Po mnenju nekaterih držav članic EU in Komisije bi za zmanjšanje izgub zaradi davčnih utaj morali korenito spremeniti sistem DDV. Ena izmed najpomembnejših sprememb, katero so zahtevale nekatere države članice EU na podlagi odstopanja iz 395. člena Direktive (Ur.l. EU, L

347/06), je uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti za notranji promet, v tistih gospodarskih panogah, pri katerih se je izkazalo, da jih je težko nadzirati in so najbolj dovzetne za utaje DDV. Spremembe prihajajo tudi na področju okrepitve možnosti davčne uprave za pobiranje in izterjavo DDV, pri čemer eden izmed ukrepov razširja uporabo instituta solidarne odgovornosti. Z ukrepi predstavljenimi v nadaljevanju skušajo Komisija in davčne uprave zagotoviti učinkovitejši nadzor nad nacionalnimi in mednarodnimi transakcijami, posledično pa zagotoviti povečanje javno-finančnih prihodkov davčnih proračunov iz naslova DDV.

## **5.1 Mehanizem obrnjene davčne obveznosti**

Z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti bi lahko dosegli enotno obravnavo domačih transakcij in transakcij znotraj EU. Na prvi videz bi s tem rešili dovzetnost sedanjega sistema DDV za davčne utaje, saj bi se obveznost za plačilo davka prevalila na kupca blaga ali prejemnika storitve. Ukrep dejansko pomeni, da cena proizvodov ali storitev, ki jo kupec plača dobavitelju, ne vključuje DDV. Dobavitelj kupcem ne zaračuna DDV, pač pa mora DDV obračunati in plačati kupec, kar pomeni, da na tej osnovi ne pride do presežka DDV ter možnega vračila DDV.

Svet z **Direktivo 2010/23/EU** (Ur. l. EU L 72/2) omogoča zainteresiranim državam članicam EU začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za določene kategorije proizvodov, ne pomeni pa nobene obveznosti za to. Tako člen 199. a v Direktivi (Ur.l. EU, L 347/06) dovoljujejo državam, da uvedejo in uporabljajo omenjeni mehanizem za obdobje najmanj dveh let in sicer do 31. decembra 2014. V skladu s spremembo Direktive se spreminja tudi 76. a člen ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2). S 1. januarjem 2010 velja mehanizem obrnjene davčne obveznosti za naslednje dobave v Sloveniji:

- a) v gradbenem sektorju,
- b) za najemanje osebja za opravljanje storitev v gradbenem sektorju,
- c) za promet z zemljišči in objekti,
- d) ter za dobave odpadkov, ostankov in rabljenega materiala.

Od 1. januarja 2011 (člen 76. a ZDDV-1 Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3) pa se mehanizem obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji uporablja tudi za:

- e) prenos pravic do emisije toplogrednih plinov, kakor so opredeljene v zakonu, ki ureja varstvo okolja.

### **5.1.1 Prednosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti**

Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti poenostavlja pravila, saj je davčnim uradom omogočena hitra in učinkovita kontrola obračunanega in plačanega DDV od teh dobav. Zagovorniki tega sistema so prav tako prepričani, da bi se s tem učinkovito preprečile organizirane nacionalne in mednarodne davčne utaje, saj se s tem prepreči neupravičen odbitek DDV pri kupcu. V kolikor so kupci davčni zavezanci s polno pravico do odbitka vstopnega

DDV, DDV prijavijo in odbijejo istočasno, ne da bi ga dejansko plačali državi ter tako tudi ne zahtevajo vračila DDV, zato je teoretična možnost goljufije odpravljena. S tem se torej odpravi možnost, da bi missing trader izginil, ne da bi plačalo izstopni DDV.

Prav tako uporaba mehanizma učinkovito rešuje nezakonit odbitek DDV od fiktivnih računov, ki jih izdajajo missing traderji, od katerih ni mogoče izterjati izstopnega DDV, izkazanega na izdanih računih. Poleg tega mehanizem obrnjene davčne obveznosti ohranja načelo nevtralnosti, kar pomeni, da prodajalci ohranijo pravico do odbitka vstopnega DDV, prejemniki storitev ali blaga pa prevzetega davka ne plačajo, ker v enaki višini upoštevajo vstopni DDV. Poleg tega bi uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti razbremenila davčne uprave, ki bi sicer morale izterjati davke od davčnih zavezancev, ki niso plačali davka, ali opraviti inšpekcijske preglede, preden bi odobrile vračilo DDV.

### **5.1.2 Slabosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti**

Nasprotniki spremembe sistema DDV menijo, da ukrep povzroča prevelike administrativne obremenitve za davčne zavezance in davčne uprave. Podjetja morajo preverjati status kupca ter veljavnost njegove identifikacijske številke za namene DDV in se na podlagi tega odločiti, ali DDV zaračunati ali ne. Trenutni sistem tega ne zahteva, saj se DDV obračuna ne glede na status kupca, torej, ali je kupec davčni zavezanec ali ne (International VAT association, 2007, str. 23). Poleg tega bi se sistem DDV oddaljil od enega osnovnih načel DDV: sistema deljenega plačila, kjer vsak davčni zavezanec v dobavni verigi plača del končnega DDV, ki se zahteva za dobavo blaga ali storitev.

Ob uvedbi mehanizma bi se začele pojavljati oblike davčnih utaj, ki smo jih sicer srečevali že pred uvedbo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za določene sektorje, a v manjšem obsegu:

- zadnje podjetje v verigi bi po prodaji končnemu kupcu izginilo;
- dobave končnim kupcem bi se evidentirale kot dobave davčnim zavezancem za DDV, s čimer bi se izognili obračunu DDV;
- zadnji člen v verigi dobav bi blago pridobil »na črno« in tako ne bi obračunal DDV;
- z evidentiranje zasebne potrošnje kot poslovni strošek bi se prav tako izognili obračunu DDV.

### **5.1.3 Splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti**

Uvedba postopka splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti na podlagi odstopanja iz 395. člena Direktive (Ur.l. EU, L 347/06) bi davčno obveznost prenesla z dobavitelja na prejemnika za vse domače transakcije, katerih vrednost presega določen prag (mejna vrednost). Za dobave pod to mejo bi še vedno veljala trenutna ureditev sistema DDV. Odločitev za uvedbo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti bi bila dana na izbiro posameznim državam članicam.



V skladu s tem predlogom je revizijska družba PricewaterhouseCoopers (v nadaljevanju PwC) izvedla pilotni projekt, ki je pokazal, v kolikšni meri je uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti ustrezna rešitev v boju proti davčnim utajam. Pri tem je bila raziskava osredotočena na večji spekter področij (administrativni stroški, enkratni in tekoči stroški, denarni tokovi ter konkurenčnost posameznih podjetij), na katere bi uvedba splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti lahko vplivala. V raziskavo je bilo vključenih 20 naključno izbranih malih, srednjih in velikih podjetij iz različnih sektorjev iz 4 držav članic EU (Belgija, Nizozemska, Madžarska in Velika Britanija). Izbrana podjetja so imela različne vloge – kot trgovec na debelo, trgovec na drobno in proizvajalec, tako da so se prodaje vršile tako med davčnimi zavezanci kot končnimi potrošniki. Študija je upoštevala dva scenarija (PwC, 2007, str. 3):

- Obrnjena davčna obveznost velja za vsako transakcijo, ki presega mejno vrednost 5.000 €, davčni zavezanec pa mora dnevno poročati o dobavah in prodajah.
- Obrnjena davčna obveznost velja za vsako transakcijo, ki presega mejno vrednost 5.000 € ali za vse transakcije z istim dobaviteljem, ki v obračunskem mesecu presegajo 40.000 €, davčni zavezanec pa mora mesečno poročati o dobavah in prodajah.

PwC (2007, str. 5 – 7) je na podlagi podatkov zbranih preko intervjujev v omenjenih podjetjih pripravil analizo nekaj pomembnih učinkov:

- **Povečanje administrativnih stroškov** - Pomemben enkratni strošek bi predstavljala sprememba računalniške opreme podjetij, ki bi jo zahtevala avtomatizacija izstavljenega računa glede na mejno vrednost določene transakcije. Izkazalo se je, da je ravno dejstvo, da se obrnjena davčna obveznost ne bi uporabljala pri vseh transakcijah, razlog za povečanje administrativnih stroškov. Poleg izdajanja računov, dodaten strošek predstavlja tudi obveznost vsakodnevnega poročanja o nabavah (prvi scenarij), kar zahteva registracijo za elektronsko oddajanje poročila, pripravo poročil in kontrolo. Manjša podjetja, ki spremembe ne bi avtomatizirala v računalniškem sistemu, so v intervjuju poudarila, da pogosto prihaja do napak zaradi ročne obdelave podatkov.
- **Učinek denarnega toka je odvisen od velikosti podjetja** - Študija je pokazala, da je v povprečju učinek denarnega toka za velika podjetja pozitiven, ter negativen za mala in srednja podjetja.
- **Konkurenčnost podjetij ostaja nespremenjena** - Večina v raziskavo vključenih podjetij ni opazila negativnega učinka na konkurenčnost podjetja. Zaradi tega tudi nobeno podjetje ni preselilo proizvodnje ali izbralo drugega dobavitelja iz države, kjer ne velja takšna ureditev.

Komisija (2008a, str. 9) je učinke omenjene raziskave analizirala in 22. februarja 2008 Svetu EU predložila Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o ukrepih za spremembo sistema DDV v boju proti davčnim goljufijam. Po mnenju Komisije je sistem splošne obrnjene davčne obveznosti nedvomno nov koncept, ki pa bi imel tako pozitivne kot negativne posledice. Med negativne posledice spadajo stroški, tako enkratni kot tudi tekoči stroški obveznega poročanja in usposabljanje osebja davčnih zavezancev. Da bi bil ta sistem smiseln, bi bilo

potrebno uvesti dodatne obveznosti zavezancev v zvezi s strožjim razlikovanjem med davčnimi zavezanci in končnimi porabniki, uvesti dodatne poročevalske zahteve, zaradi česar bi se znatno povečali stroški tako za ekonomske udeležence kot za davčne uprave. Ekonomskim udeležencem bi se povečali stroški zaradi dodatnih zahtev za poročanje. Stroški davčnih uprav pa bi bili v veliki meri odvisni od nadzornih ukrepov, ki bi jih le-te izvajale. Medtem ko bi se prihodki na strani pobiranja DDV povišali na račun manjših davčnih utaj, bi se po drugi strani povečali stroški potrebni za nadzor nad novim sistemom. Zaradi novih podrobnih obveznosti poročanja bi za upravljanje presežka informacij prav tako potrebovali nove oblike obvladovanja tveganja. Poleg tega bi tudi identifikacija davčnih zavezancev za namene DDV zahtevala dodatna prizadevanja.

Komisija še navaja (2008a, str. 6), da bi takšna temeljita sprememba sistema DDV zaradi neobvezne uvedbe splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti bistveno vplivala tudi na doslednost in usklajenost sistema DDV v EU in prihodnji razvoj. Zakonodaja EU se sedaj oblikuje in razvija ob upoštevanju skupnega okvira. Če bi obstajala dva popolnoma različna sistema DDV, bi morala Unija pri oblikovanju in obravnavi zakonodaje upoštevati oba sistema. Takšen dvojni sistem bi bilo zelo težko nadalje razvijati tako, da bi ustrezal spreminjajočemu se notranjemu trgu. Takšen neuravnotežen sistem bi zelo ogrozil prihodnjo uskladitev DDV, saj bi se interesi držav članic za izboljšave razlikovali, odvisno od sistema, ki bi ga uporabljale. Komisija zato meni, da je treba sistem splošne obrnjene davčne obveznosti obvezno uvesti v vsej EU, ali pa tak koncept opustiti (Komisija Evropskih skupnosti, 2008a, str. 9).

Dodatni zapleti za podjetja zaradi neobveznega mehanizma splošne obrnjene davčne obveznosti bi lahko ogrozili cilje Unije za rast in delovna mesta, ki so odvisni od zmanjšanja obveznosti za podjetja. Poleg tega bi se na podlagi mehanizma splošne obrnjene davčne obveznosti finančno tveganje, ki izhaja iz neplačila DDV, preneslo z državne blagajne na podjetja. Podjetja pa bi prevzela tveganje, ko bi se odločala, ali bodo obračunala DDV ali ne na podlagi potrditve statusa svojega kupca kot dejanskega davčnega zavezanca (Komisija Evropskih skupnosti, 2004). Takšen sistem bi bil zlasti v nasprotju z doslej izvajano strategijo DDV, katere cilj je nadaljnja poenostavitev delovanja sistema DDV na enotnem trgu z zmanjševanjem bremen in obveznosti za podjetja in zagotavljanje pravne gotovosti.

Lahko se pričakuje, da se bodo po uvedbi splošnejšega mehanizma obrnjene davčne obveznosti pojavile nove oblike in vzorci goljufig. Prenos davčne obveznosti bi povzročil, da bi bilo izginotje za zadnje podjetje v dobavni verigi še privlačnejše. Davčni zavezanec, ki mora obračunati DDV na koncu dobavne verige, bo še bolj motiviran, da pridobi dobave „na črno“, saj bo moral obračunati skupni znesek DDV in nič več samo del, ki se nanaša na njegovo „dodano vrednost“. Komisija opozarja, da splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti ni rešitev za sivo ekonomijo, ki ni uradno evidentirana (Komisija Evropskih skupnosti, 2004).

Komisija torej še vedno ni prepričana o uvedbo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti kot splošni rešitvi za davčne utaje v Uniji. Postopek še vedno ni dobil ustrezne

politične podpore, saj je večina držav članic EU izrazila pridržke. Razlog za to je, da ni na voljo praktičnih izkušenj, saj je zgoraj opisana analiza le hipotetična. Ustrezen odgovor bi lahko dobili z izvedbo pilotnega projekta, ki bi moral trajati najmanj pet let in sicer v državi, ki bi morala biti dovolj velika, da bi bila ekonomsko reprezentativna, a ne tako pomembna, da bi vplivala na trgovino v Uniji.

## **5.2 Derogacija**

Države članice EU lahko zaprosijo za posamezna odstopanja in s posebnimi ukrepi, ki so začasni in prilagojeni zadevnim nacionalnim razmeram, poenotijo postopek pobiranja DDV ter za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj. Sistemske spremembe sistema kot so odstopanja od pravil določenih v Direktivi, imenujemo razveljavitve ali derogacije. Takšne spremembe obdavčitve z DDV so bile do konca leta 2006 omejene s Šesto direktivo. Ta je urejala sistem obdavčitve z DDV tako, da je bilo za vsako spremembo, ki bi predstavljal odmik od pravil zapisanih v Šesti direktivi, potrebno dobiti derogacijo s strani Sveta na predlog Komisije. S sprejetjem Direktive se je povečala možnost za hitrejšo uveljavljanje sprememb zakonodaje DDV glede ukrepov, ki bi sistemsko preprečevali nastanek davčnih utaj. Direktiva omogoča, da se Komisiji dodeli več pooblastil, na podlagi katerih se lahko ustrezno utemeljene zahteve države članice za začasna odstopanja hitreje sprejmejo.

395. člen Direktive (Ur.l. EU, L 347/06) dopušča da Svet na predlog Komisije soglasno dovoli katerikoli državi članici EU, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb Direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka, ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Država članica EU, ki želi uvesti take ukrepe pošlje vlogo Komisiji. Ko Komisija pridobi vse potrebne informacije, v roku 1 meseca o tem uradno obvesti državo članico, ki je zahtevo vložila in tudi druge države članice EU. Komisija v roku 3 mesecev od uradnega obvestila Svetu predloži ustrezen predlog. Postopek je končan najkasneje v 8 mesecih od prejetja vloge.

### **5.2.1 Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Nemčiji in Avstriji**

Na podlagi pozitivnih izkušenj s področja uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti v sektorju gradbeništvo je Avstrija leta 2005 podala zahtevo za uvedbo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za vse dobave blaga in storitev v okviru medpodjetniškega poslovanja, pri katerih bi izkazana vrednost presegla 10.000 €. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti bi se uporabil prav tako, če bi dobave določenemu kupcu v določenem obračunskem obdobju presegle 40.000 € (ne glede na to, da vrednost posameznega računa ne bi presegla 10.000 €) (Komisija Evropskih skupnosti, 2004).

Za podobno derogacijo je zaprosila tudi Nemčija in sicer uvedbo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za vse dobave blaga in storitev v okviru medpodjetniškega poslovanja, pri katerih bi izkazana vrednost presegla 5.000 €. Davčni zavezanec, ki bi zagotovil dobavo, bi moral potrditi

veljavnost posebne identifikacijske številke kupca za namene DDV, preden bi izvršil dobavo na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Ta potrditev veljavnosti bi bila izvršena elektronsko in on-line. Po potrditvi veljavnosti identifikacijske številke za namene DDV kupca, dobavitelj ne bi obračunal DDV za dobavo, ampak bi kupec davčni upravi prijavil DDV, za katerega je zavezan in ki ga v običajnih okoliščinah lahko prijavi tudi kot vstopni davek, ki ga je mogoče odbiti (Komisija Evropskih skupnosti, 2004).

Poleg preveritve identifikacijske številke za namene DDV kupca, naj bi davčni zavezanec, ki zagotovi dobavo na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti, elektronsko obvestil davčno upravo vsakič, ko bi izvršil neobdavčeno dobavo, in prijavil vrednost dobave. Kupec pa bi moral v svoji prijavi ločeno prijaviti prejete dobave na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Davčna uprava bi nato navzkrižno preverila informacije, ki jih je prejela od dobavitelja, z informacijami, ki jih je prijavil kupec. Tako se je želela Nemčija zavarovati pred novimi možnostmi za davčne utaje, ki bi jih ustvaril mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Razlog, ki ga je navedla Nemčija za ugoditev temu zahtevku, je podoben razlogu Avstrije, vendar nemški sistem v nasprotju z avstrijskim predlogom predvideva znatno več dodatnega poročanja s strani davčnih zavezancev (Komisija Evropskih skupnosti, 2004).

Zahtevka za derogacijo sta bil zavrnjena, ker bi po mnenju Komisije prenesla več zapletov kot poenostavitev. Povečala bi se obremenitev (preverjanje statusa kupca in javljanje transakcij) in administracija davčnih zavezancev. Poleg tega bi morali davčni upravi Nemčije in Avstrije vložiti znatno več virov v nadzorovanje DDV, saj bi se število davčnih zavezancev, ki plačujejo večji del DDV, spremenilo iz manjšine davčnih zavezancev v večino. Svet pa je dovolil uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih (Komisija Evropskih skupnosti, 2004).

Za razliko od avstrijskega zahtevka je bil nemški zahtevek še posebej neprimeren, saj bi v primeru, da bi davčni zavezanec presegel mejno vrednost 5.000 €, preprosto izstavil več računov z nižjim zneskom. Ta problem je bil rešen v avstrijskem zahtevku in sicer tako, da se bi upoštevala obrnjena davčna obveznost če bi dobave kupcu v obračunskem obdobju presegle 40.000 €. V praksi pa tudi ta predlog ne bi bil uspešen, saj bi bilo za davčne zavezance precej zamudno v vsakem računskem obdobju preverjati znesek dobav določenemu kupcu (Tumpel, 2007).

### **5.2.2 Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Veliki Britaniji, Italiji, Nemčiji in Avstriji**

Operativni kazalniki Velike Britanije so pokazali, da se raven goljufivih dejavnosti povečuje, kljub povečanim prizadevanjem za obvladovanje utaj in kljub uporabi instrumentov, ki jih imajo države članice EU na voljo znotraj zakonodaje Unije. Po zadnji oceni je Velika Britanija v davčnih vrtiljakih v letih 2004/2005 izgubila med 11,2 in 19 milijardami funtov (Komisija Evropskih skupnosti 2006b, str. 3).

Kot zadnja rešitev za vedno bolj rafinirano in dobro organizirano izkoriščanje sistema DDV, se je zdela uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Spodaj opisani postopek prikazuje, kako je potekala pridobitev derogacije v Veliki Britaniji (Odločba Sveta 2007/250/ES, Ur. l. EU L 109/42, 2007, str. 1).

1. 10. februarja 2006 Velika Britanija zaprosi Komisijo za dovoljenje za uvedbo ukrepa z odstopanjem od 193. člena Direktive, ki določa, da je davčni zavezanec, ki dobavi blago, zavezan k plačilu DDV.
2. Z dopisom z dne 18. julija 2006 Komisija obvesti druge države članice o zahtevku Velike Britanije.
3. Z dopisom z dne 19. julija 2006 Komisija uradno obvesti Veliko Britanijo, da ima na voljo vse informacije, potrebne za oceno prošnje.
4. Z odločbo Sveta z dne 16. aprila 2007 Svet EU Veliki Britaniji dovolil, da kot osebo, ki je zavezana k plačilu DDV, določi davčnega zavezanca, kateremu se dobavijo mobilni telefoni in naprave z integriranimi vezji v vrednosti vsaj 5.000 funtov.

Z Odločbo Sveta 2007/250/ES (Ur.l. EU L 109/42, 2007) je bilo Veliki Britaniji torej dovoljeno omejeno odstopanje od veljavnega sistema obdavčitve z DDV, na blago za katerega je bilo ugotovljeno, da je največkrat predmet davčnih utaj in povzročča znatne davčne izgube. To odstopanje naj bi povsem izničilo možnost za davčne utaje tipa goljufiga pridobitev in davčni vrtiljak. Da pa bi se zagotovila učinkovitost tega odstopanja in preprečili drugi tipi utaje DDV, je morala Velika Britanija uvesti tudi primerni nadzor in obveznost poročanja, o čemer je prav tako morala obvestiti Komisijo. Odločba je prenehala veljati 30. aprila 2009.

10. februarja 2010 je Velika Britanija zaprosila za podaljšanje obdobja veljavnosti in skupaj z Italijo, Nemčijo in Avstrijo z Izvedbenim Sklepom Sveta 2010/710/EU (Ur.l. EU L 309/5) z dne 22. novembra 2010, pridobila dovoljenje za uporabo mehanizma obrnjena davčna obveznost za mobilne telefone in naprave z integriranimi vezmi, znesek za dobave katerih je enak ali večji od 5.000 €. Odločba bo prenehala veljati 31. decembra 2013 oziroma na dan začetka veljave pravil Unije, ki bi vsem državam članicam EU omogočala sprejetje takšnih ukrepov.

### **5.3 Institut solidarne odgovornosti**

Institut solidarne odgovornosti omogoča, da je v primeru utaje davka za plačilo DDV poleg primarnega davčnega zavezanca, odgovarja tudi oseba, kateri je bilo dobavljeno blago oziroma opravljena storitev. Institut razširja odgovornost za plačilo DDV na vse davčne zavezance, ki so udeleženi v verigi dobav ali storitev, za katere se v postopku ugotovi, da so vedeli, ali bi morali vedeti, da sodelujejo pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. Institut je najučinkovitejša metoda za povračilo neplačanega DDV v primeru utaje tipa davčni vrtiljak, saj lahko davčni organ celotno plačilo DDV zahteva od kateregakoli zavezanca, ki je sodeloval v shemi davčne utaje.

Države pri tem uporabljajo dve možnosti, in sicer, da davčnemu zavezancu (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 77):

- ki opravlja intrakomunitarno dobavo blaga znotraj Unije ne priznajo, da gre za oproščeno dobavo, in ga tako obremenijo za neplačan DDV,
- ki nabavlja blago od missing traderja ne priznajo pravice do odbitka DDV.

Obveznost dobavitelja, da poroča o opravljenih dobavah blaga znotraj Unije, služi temu, da država kupca dobi podatke o transakcijah, ki se obdavčijo na njenem ozemlju. Neizpolnjevanje obveznosti pomeni, da država ne dobi podatkov, na podlagi katerih bi lahko odkrila morebitno davčno utajo. Uvedba instituta solidarne odgovornosti prenaša odgovornost za neplačan DDV na kupca tudi v primeru, da država ni dobila potrebnih podatkov za nadzor obračun DDV, razlog zato pa je bila kršitev obveznosti poročanja o intrakomunitarni dobavi. Če je torej dobavitelj prispeval k izgubi prihodkov države kupca tako, da ni predložil poročila, ali ga je predložil prepozno ali če poročilo ni vsebovalo vseh predpisanih podatkov, postane solidarno odgovoren za plačilo DDV od pridobitve blaga v državi pridobitve (Prezelj, 2008b, str. 37).

Solidarna odgovornost je bila uvedena z novelo ZDDV-1, ki je začela veljati 1. januarja 2010. Noveliran prvi odstavek člena 76. b (ZDDV-1 Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011) ne nalaga davčnim zavezancem solidarne odgovornosti za ves neplačani DDV davčnega zavezanca iz kateregakoli posla takega davčnega neplačnika. S popravkom besedila prvega odstavka se le natančneje določa, da sta za plačilo DDV odgovorna tako dobavitelj kot kupec. Noveliran drugi odstavek člena 76. b (ZDDV-1 Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011) dodaja tudi spremembo, ki določa, da mora davčni organ, ki ugotovi, da je dobava blaga ali storitev sestavni del transakcij, katerih namen je izogibanje plačilu davka, obvestiti davčnega zavezanca o svoji ugotovitvi. Pred spremembo ZDDV-1 je davčni organ o tem obveščal po svoji presoji. Namen tega določila je, da v kolikor davčni zavezanec z omenjenimi transakcijami, kljub obvestilu nadaljuje, je solidarna odgovornost za plačilo DDV lažje dokazljiva.

## **5.4 Ukrepi Komisije**

Komisija je 31. maja 2006 države članice EU pozvala k razpravi o potrebi po usklajevanju pristopov glede boja proti utajam DDV. V ta namen je bila pripravljena Strategija za boj proti goljufijam in učinkovitejši nadzor nad sistemom DDV. Ukrepi, ki so bili sprejeti 1. decembra 2008, so bili usmerjeni v »tradicionalne« metode boja proti davčnim utajam. Ukrepi naj ne bi korenito posegali v nacionalno prakso, poudarjajo pa potrebo po izboljšanju operativnega sodelovanja med državami članicami, okrepitvi davčnih sistemov in večji učinkovitosti davčnih uprav ter okrepitvi sposobnosti davčnih uprav pri pobiranju in izterjavi DDV.

Kot je v svojem članku povzela Prezelj (2008b, str. 35), so glavna načela teh ukrepov:

- davčni organi morajo čim hitreje dobiti potrebne in ažurne informacije,
- uporaba teh informacij mora biti optimalna,

- potrebno je povečati možnost za ukrepanje zoper kršitelje,
- potrebno je spoštovati potrebe in pričakovanja davčnih zavezancev v okviru izpostavljanja nepotrebnim upravnim oviram, da se ne poveča nepotrebna administrativna obremenitev in denarni stroški v zvezi s poročanjem in usklajevanjem.

Cilj Komisije je, da se davčnim organom zagotovi rednejše poročanje o dobavah blaga znotraj Unije in hitrejšo izmenjavo teh podatkov med davčnimi uradi s skrajšanjem časovnih okvirov. Ti cilji predstavljajo osnovo za vzpostavitev modernejših in učinkovitejših orodij za boj proti davčnim utajam. Pri tem pa mora Komisija spoštovati druge politike EU in upoštevati cilj Evropskega Sveta, da do leta 2012 doseže 25 % zmanjšanje obstoječe upravne obremenitve, kot je navedeno v »Akcijskem programu za zmanjšanje upravnih obremenitev v EU«. Poleg tega obveznosti, ki spremljajo čezmejno trgovino, ne smejo biti nesorazmerne z obveznostnimi nacionalnih transakcij, saj bi tako notranji trg postal manj privlačen od domačega trga (Komisija Evropskih skupnosti, 2007, str. 4).

#### **5.4.1 Izboljšanje operativnega delovanja sodelovanja**

Zaradi globalizacije gospodarstva so se države članice EU same vedno manj sposobne boriti proti davčnim utajam. Zato je izredno pomemben usklajen pristop med državami članicami na zakonodajnem in operativnem področju pri izvajanju sistema DDV. Tudi z vidika operacijskega upravljanja sistema DDV, ki je bilo prepuščeno izključno državam članicam EU, je potrebno uskladiti pristop. Ob vzpostavitvi enotnega trga so se pojavile dodatne možnosti za davčne utaje predvsem zato, ker nekatere države članice niso implementirale obstoječih ukrepov za preprečevanje davčnih utaj in zlorab iz Direktive. Nekatere države so implementirale ukrepe iz Direktive, a jih izvajajo drugače, oziroma niso dovolj učinkovite pri izvajanju ukrepov. Tako lahko operativne razlike med državami davčnim utajevalcem omogočijo, da znižujejo učinkovitost temeljnih pravnih ukrepov s selitvijo svojega poslovanja v države, ki so na področju izvajanja ukrepov manj učinkovite (Prezelj, 2008b, str. 35).

Odsotnost »upravne kulture Skupnosti« prav tako predstavlja oviro v boju proti goljufijam in je pogosto povezana z jezikovnimi težavami, pomanjkanjem človeških virov, pomanjkljivim poznavanjem postopkov sodelovanja pri nadzornikih. Te težave se v praksi kažejo tako, da se roki, predvideni za rešitev zahtevkov za sodelovanje na upravnem področju ne spoštujejo (COM(2006)254, 2006, str. 4). Rešitev za te ovire bi lahko bila vzpostavitev neformalne strukture, ki bi bila sestavljena iz uradnikov nacionalnih davčnih uprav, ki bi pomagali pri izmenjavi podatkov med nacionalnimi davčnimi organi (Komisija Evropskih skupnosti, 2007, str. 6). Poleg tega bi morale države članice bolj usklajeno uporabljati že obstoječe strukture operativne podpore in pomoči na ravni Unije, zlasti s strani Evropskega urada za boj proti goljufijam (angl. *European anti-fraud office* - v nadaljevanju OLAF). OLAF omogoča uporabo informacij o sumljivih finančnih transakcijah in zagotavlja potreben okvir za operativno pomoč in obveščanje (Komisija Evropskih skupnosti, 2006a).

Komisija prav tako poskuša spodbuditi države članice EU, da bi pogosteje uporabljale možnosti večstranskega nadzora, ki ga podpirajo smernice, pripravljene za pomoč revizorjem in koordinatorjem pri uporabi orodja za nadzor. Projektne skupine so poleg tega začele proučevati teme, ki so povezane s kakovostjo informacij, izmenjanih med državami članicami EU ter izmenjevanjem najboljše prakse glede analiz tveganja in upravljanja (tudi s podporo priročnika). Organizirani so bili seminarji in delavnice, da bi si države članice EU lahko izmenjale izkušnje in znanje na področju boja proti davčnim utajam (Komisija Evropskih skupnosti, 2008b, str. 5).

## **5.4.2 Ukrepi za okrepitev davčnih sistemov in večjo učinkovitost davčnih uprav**

Za okrepitev davčnih sistemov in večjo učinkovitost davčnih uprav sem povzela ukrepe za izboljšanje izmenjave informacij, uvedbo avtomatizirane izmenjave informacij med državami članicami ali ukrepe za neposredni dostop do nacionalnih podatkovnih baz. Poleg tega je Komisija uvedla minimalne standarde za registracijo in prenehanje registracije davčnih zavezancev, skrajšala obdobje poročanja davčnih zavezancev o intrakomunitarnem prometu, spremenila pravila za izdajanje računov ter razširila obveznosti za poročanje. Izredno obetaven ukrep predstavlja tudi vzpostavitev mreže Eurofisc.

### **5.4.2.1 Izboljšanje izmenjave informacij**

Ena izmed glavnih težav sistema za izmenjavo informacij o dobavah in pridobitvah blaga in storitev znotraj Unije je, da je bil ta sistem vzpostavljen leta 1993 in ne zagotavlja več ustreznih in pravočasnih podatkov. Nadziranje sistema DDV pri čezmejnih transakcijah je v veliki meri odvisno od informacij, ki jih države članice posredujejo drugim državam članicam. Učinkovitost nadzora teh transakcij je torej odvisna od kakovosti zbranih podatkov in hitrega posredovanja informacij tujim davčnim upravam. Zaradi pomanjkljivosti v ureditvi sistema za izmenjavo informacij, davčne uprave nimajo na voljo zadostnih podatkov za učinkovito ukrepanje proti davčnim utajam. Potrebno je izboljšati pravočasnost, razpoložljivost, kakovost in obdelavo informacij. Te posodobitve so nujne, da bi bili postopki davčnih uprav učinkovitejši, saj je hitra izmenjava kakovostnih informacij odločilni dejavnik v boju proti davčnim utajam.

Potrebna je tudi poglobljena analiza o tem, kako točni so zbrani podatki podjetij in kako jih davčne uprave uporabljajo. Države članice bi morale uvesti ustrezne postopke preverjanja, s katerimi se zagotovi, da so informacije posodobljene, primerljive in dobre kakovosti, kot je zapisano v Uredbi Sveta 904/2010 (Ur.l. EU L 268/1).

### **5.4.2.2 Avtomatični dostop do podatkov o statusu kupca**

Za pravilno delovanje sistema DDV je nujno elektronsko shranjevanje in posredovanje podatkov za namene nadzora sistema DDV. Poleg tega je potrebno zagotoviti izmenjavo informacij brez predhodne zahteve. To bi zagotavljalo hitro izmenjavo informacij in avtomatičen dostop do informacij. Dobavitelj mora, preden opravi oproščeno dobavo, preveriti status tujega poslovnega



partnerja in druge potrebne podatke (kategorija dejavnosti, začetek veljavnosti identifikacijske številke za namene DDV in kdaj je davčni zavezanec začel opravljati dejavnost). Do sedaj je lahko davčni zavezanec na internetu preveril le veljavnost identifikacijske številke za namene DDV kupca preko VIES, za ostale podatke pa je moral poslati zahtevek davčnemu organu druge države, kar je zelo zamuden in neustrezen postopek preverjanja podatkov. Zaradi tega je Komisija pripravila predlog, po katerem naj bi se pristojnim davčnim organom avtomatiziral dostop do baze podatkov druge članice o njenih davčnih zavezancih ter njihovi dejavnosti. Tako bi davčni zavezanec hitreje pridobil potrebne podatke in se izognil morebitnemu poslovanju z davčnim utajevalcem (Prezelj, 2008b, str. 36).

#### 5.4.2.3 Skupni minimalni standardi za registracijo in odjavo davčnih zavezancev

Tako davčne uprave kot podjetja se morajo zanesti na pravilne informacije o statusu poslovnega partnerja. Pogosto se zgodi, da ti podatki v VIES niso vedno in povsod zanesljivi. Pravilna in veljavna identifikacijska številka za namene DDV je ključni element obstoječega sistema DDV, saj določa pravila uporabe in obveznosti zlasti za dobave znotraj Unije. Pri dobavah znotraj Unije ta številka služi kot dokazilo o statusu in s tem (ne)upravičenosti do oprostitve pri posamezni dobavi. Eden pomembnejših ukrepov za preprečevanje davčnih utaj je uvedba minimalnih standardov za registracijo in prenehanje registracije davčnih zavezancev in njihovih identifikacijskih številke za namene DDV v sistemu VIES na ravni Unije. Ti minimalni standardi vključujejo objektivne podatke, ki naj bi jih podjetje zagotovilo, preden pridobi identifikacijsko številko za namene DDV. Nadaljnje, vsebovali bi pogoje za obvezno izključitev identifikacijske številke za namene DDV iz sistema ter objektivne kriterije, ki morajo biti izpolnjeni ves čas, ko je identifikacijska številka za namene DDV veljavna (Prezelj, 2008b, str. 38).

Podatke v VIES je torej potrebno neprestano posodabljeti, saj bi se s tem preprečile tudi izgube držav članic EU zaradi malomarnosti druge države članice EU. Dodatni nadzor nad namenom uporabe identifikacijske številke za namene DDV je lahko uvedba obveznosti za države članice, da novo registrirane osebe natančno nadzirajo, in zlasti, da v prvih 6 mesecih ali enem letu izvedejo revizijski obisk, s katerim se prepričajo, da davčni zavezanec, dejansko izvaja obdavčene transakcije (ta ukrep je podrobneje predstavljen v točki 5.5.1.2).

Še večjega pomena je stalni nadzor v času dodelitve identifikacijske številke za namene DDV, ki lahko lažnim zavezancem prepreči vstop v sistem in zagotovi, da bodo imele davčne uprave sumljive gospodarske subjekte, ki jim identifikacije ne morejo zavriniti, pod natančnim nadzorom. Enako pomemben je tudi izbris zavezancev iz podatkovne baze, čim se ugotovi, da obdavčenih dejavnosti ne opravljajo več. Nekatere identifikacijske številke za namene DDV ostanejo veljavne tudi takrat, ko je za zadevnega zavezanca dokazano, da je vpleten v utajo DDV in je izginil. Zato je bistvenega pomena, da davčne uprave samodejno preverijo, ali so identifikacijske številke za namene DDV še vedno dejavne in jih izbrišejo iz podatkovne baze VIES, kakor hitro temu ni več tako (Komisija Evropskih skupnosti, 2007, str. 8; Komisija Evropskih skupnosti, 2008b, str. 3).

#### 5.4.2.4 Skrajševanje rokov za obvezno poročanje

Odkrivanje čezmejnih davčnih utaj na področju DDV v EU v veliki meri temelji na informacijah o transakcijah znotraj Unije. Te informacije sporočajo trgovci, izmenjujejo pa si jih države članice v skladu z ureditvijo iz leta 1993. Na podlagi starih pravil so imeli davčni zavezanci na razpolago trimesečno obdobje za poročanje, če prištejemo še čas za uskladitev, pripravo in posredovanje podatkov, je lahko od trenutka, ko je bila transakcija opravljena, do trenutka, ko je bila o tem obveščena namembna država, preteklo od 3 do 6 mesecev. To je z vidika nadzora utaj DDV povsem nesprejemljivo. Sistem sicer omogoča odkritje utaje DDV, vendar je za uspešno ukrepanje v večini primerov prepozno, ker davčni zavezanec, od katerih bi morali terjati DDV, izginejo.

Za učinkovit boj proti goljufijam v sedanjem poslovnem okolju je treba izboljšati pravočasnost in razpoložljivost informacij. Pomembno je tudi ciljno usmerjanje informacij, pravilna obdelava in njihova kakovost. Namen tega ukrepa je zagotoviti, da so davčni organi namembne države članice o nabavah znotraj Unije, ki potekajo na njihovem ozemlju, obveščeni veliko hitreje kot v preteklosti in imajo tako možnost zgodnejšega ukrepanja. V ta namen je bila sprejeta **Direktiva 2008/117/ES** (Ur.l. EU L 14/7), ki spreminja obdobje poročanja o intrakomunitarnih transakcijah v rekapitulacijskem poročilu s 3 koledarskih mesecev na koledarski mesec. Države članice EU so morale spremembo implementirati do 1. januarja 2010, pri čemer pa jim je dana možnost, da nekaterim zavezancem, ki opravljajo dobave blaga manjše vrednosti v druge države članice, dopustijo pripravo rekapitulacijskih poročil za koledarsko trimesečje. Mejna vrednost dobav blaga v druge države članice v tekočem četrtletju in preteklih četrtletjih ne sme preseči 50.000 €.

#### 5.4.2.5 Sprememba pravil za izdajanje računov

Izdajanje računov je ključni element v sedanjem sistemu DDV. Zakonodajni predlog, katerega namen je poenostavitev, uskladitev ter modernizacija obstoječih pravil glede izdajanja računov in hranjenja računov, bo zmanjšal administrativno breme in upravne ovire za davčne zavezance. Lažje izpolnjevanje teh pravil bo jasno pripomoglo k preprečevanju goljufij. Od leta 2004 so pravila za izdajanje računov poenotena glede vsebine, državam članicam EU pa je prepuščeno, da določijo različne poenostavitve, morebitni rok za izdajo računov, obdobje obvezne hrambe, itd, (Komisija Evropskih skupnosti, 2008b, str. 4).

Predlagane spremembe, ki naj bi začele veljati 1. januarja 2013, prinašajo naslednje spremembe (Prezelj, 2009, str. 19):

- za elektronske račune se bodo odpravili tehnični pogoji za njihovo pošiljanje;
- spremenil in dopolnil se bo seznam obveznih sestavin na računu za namene DDV;
- zaostri se bodo formalni pogoji za odbitek vstopnega DDV, ki ga obračuna prejemnik ob uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti (odbitek bo mogoč samo na podlagi vsebinsko popolnega računa in s kupčevo DDV številko);
- določil se bo obvezni rok za izdajo računov;

- poenostavili so bodo pogoji, ko račun izda prejemnik;
- poenotili se bodo pravila za obdobje obveznega hranjenja računov ter možnost izdajanja poenostavljenih računov.

Ukrepi, kot so skupna obdobja obveznega hranjenja računov ter uvedba enotnega roka za izdajo računa, lahko olajšajo nadzor v državah članicah EU. Da bi se povečala uporabnost podatkov o opravljenih dobavah blaga znotraj Unije, morajo države enako razlagati pravila, ki določajo, kdaj nastane obveznost obračuna DDV, saj se le tako o dobavah in pridobitvah v različnih državah lahko poroča v istem davčnem obdobju. Tako bi bilo uporabno tudi navzkrižno preverjanje informacij.

#### 5.4.2.6 Dodatne zahteve za poročanje

Direktiva vsebuje skupen sklop obveznosti poročanja, države članice EU pa imajo nekaj svobode pri odločanju, kako jih bodo izpolnile. Posledica tega so različne nacionalne oblike poročil. Dodatne zahteve za poročanje zato zahtevajo uskladitev predpisov na ravni celotne Unije, saj 27 različnih vrst poročanja znatno povečuje stroške usklajevanja, predvsem zaradi obveznosti prilagoditve programske opreme posebnim razmeram v vsaki državi članici EU. Ena od možnosti za zmanjšanje stroškov poročanja bi bila, da se oblikujejo standardne oblike poročanja in sklop maksimalnih zahtev za poročanje, kar pa bi seveda morale sprejeti vse države članice EU (Komisija Evropskih skupnosti, 2010).

Poleg tega je dodatne zahteve za poročanje potrebno omejiti na podatke, ki so že dostopni v računovodskih sistemih podjetij, da bi jih lahko podjetja izpolnila brez večjih težav in omogočiti elektronski prenos podatkov, da se omogoči učinkovita obdelava podatkov. Mala in srednja podjetja, ki niso vključena v trgovino znotraj Unije, je potrebno izključiti iz dodatnih zahtev za poročanje (Komisija Evropskih skupnosti, 2007, str. 6).

#### 5.4.2.7 Eurofisc

Izredno obetaven je ukrep za vzpostavitev mreže Eurofisc, ki skrbi za tesnejše operacijsko sodelovanje med državami članicami EU v boju proti davčnim utajam. Kot je določeno v sporočilu za javnost Sveta Evropske Unije 13784/08 (Ur.l. EU L 264) je Eurofisc decentralizirana mreža, v okviru katere si države članice EU izmenjujejo informacije o utajah DDV. Naloge v zvezi z njim opravljajo uradniki za zvezo in strokovnjaki na področju davčnih utaj. Njihovo delo vodijo koordinatorji, ki so izbrani med uradniki. V sistemu Eurofisc naj bi spoštovali 4 splošna načela:

- sodelovanje držav članic pri posameznih nalogah mreže je prostovoljno;
- dejavno sodelovanje pri izmenjavi informacij;
- zaupnost izmenjanih informacij;
- sistem naj ne bi predstavljal dodatne obremenitve za subjekte.

Primarna naloga tega omrežja je zagotavljanje večstranskega sistema zgodnjega opozarjanja v boju proti utajam na področju DDV, ki naj bi se po načrtih razvil v skupni instrument ocenjevanja tveganj pri transakcijah znotraj Unije, usklajevanje izmenjave informacij in dela sodelujočih držav članic EU pri ukrepanju v zvezi s prejetimi opozorili, kakor to že izvaja mreža Eurocanet, ki jo je vzpostavila belgijska davčna uprava (Komisija Evropskih skupnosti, 2008b, str. 6). Evropski parlament (Ur.l. C 81E/148, 2011, str. 2) je izrazil prepričanje, da bo imela vzpostavitev Eurofisca dodano vrednost le, če bi udeležba vseh držav članic EU obvezna, ter če bo Komisija v celoti vključena v njegovo delovanje in bo imela usklajevalno vlogo.

### **5.4.3 Okrepitev sposobnosti davčne uprave za pobiranje in izterjavo davkov**

Naslednja težava, ki jo imajo davčne uprave pri spopadanju z davčnimi utajami, je pobiranje zapadlih denarnih zneskov, po tem, ko je utaja DDV uspešno razkrita. Zaradi tega je Komisija predlagala ukrepe za okrepitev možnosti davčnih uprav, da izterjajo izgube iz naslova DDV v čezmejnih zadevah. Institut solidarne odgovornosti, povečuje možnosti za izterjavo DDV, saj razširi odgovornost za plačilo DDV na vse udeležence transakcije. Poleg tega Komisija spodbuja države članice EU, da na pravosodni ravni ukrepajo zoper davčno utajo, ki so z dejavnostjo na ozemlju teh držav povzročili izgubo DDV v drugi državi članici EU. Država članica bi morala biti zavezana sprožiti postopek zoper kršitelja davčnih predpisov ne samo v primeru, da so prizadeti prilivi v domači državni proračun ampak tudi zaradi izgube v drugi državi članici EU.

#### **5.4.3.1 Deljena odgovornost pri varovanju prihodkov držav članic EU**

Pri davčnih utajah, ki zavzemajo celoten prostor Unije, se pogosto ugotavlja, da davčni zavezanci posredujejo v krogotokih goljufij, ne da bi pri tem nastala izguba prihodkov v državi v kateri so registrirani za namene DDV. Cilj njihovega posredovanja je predvsem dodatno zamegliti te krogotoke in s tem otežiti ali celo onemogočiti izterjavo zapadlih davkov. Zaradi tega morajo države članice EU sodelovati tudi na področju nadzora pri pobiranju dolgovanega DDV drugim državam članicam EU. Prav tako morajo države članice EU nuditi pomoč za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici EU. Za zaščito davčnih prihodkov vseh držav članic Unije so bile države članice EU pozvane, da sprejmejo primerljive ukrepe proti davčnim utajam, zlasti v smislu kazni in kazenskih pregonov, ne glede na to, ali storjena goljufija povzroči izgubo prihodkov v zadevni državi članici EU ali ne (Komisija Evropskih skupnosti, 2006a, str. 6).

## **5.5 Ukrepi DURS**

V Sloveniji so v sistem pobiranja DDV vključeni DURS, Ministrstvo za finance (v nadaljevanju MF) in Carinska uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju CURS). MF je kot resorni organ za pripravo zakonodaje s področja pobiranja DDV dolžno skrbeti za pripravo predlogov zakonov in podzakonskih predpisov. Ključne naloge DURS in CURS pri pobiranju DDV pa so odmera

DDV, kontrola in inšpekcija davčnih zavezancev, preiskovalne aktivnosti, izterjava DDV in izrekanje sankcij davčnim zavezancem.

Boj proti davčnim utajam je v središču pozornosti DURS, kar potrjujejo tudi rezultati. Ukrepi ki jih DURS v boju proti davčnim utajam izvaja so tako preventivni kot represivni. V letu 2009 so davčni inšpektorji opravili 7.544 inšpekcijskih nadzorov, v katerih so obračunali za 80,3 milijonov € dodatnih davčnih obveznosti. Opravljeno število inšpekcijskih nadzorov na inšpektorja se povečuje. DURS je še posebej pozoren na davčne utaj tipa davčni vrtiljak. V okviru izvajanja organizacijskih ukrepov, ukrepov za izboljšanje postopkov in veljavne zakonodaje ter represivnih ukrepov je aktivnih kar 70 % vseh davčnih inšpektorjev DURS (DURS 2010a, str. 32).

### **5.5.1 Preventivni ukrepi**

#### **5.5.1.1 Predregistracijski nadzor ob izdaji identifikacijske številke za namene DDV**

Najpomembnejši preventivni ukrepi so bili sprejeti na področju dodeljevanja identifikacijske številke za namene DDV. Osnovni namen tega ukrepa je preprečiti izdajo identifikacijske številke za DDV zavezancu, ki dejansko nima namena opravljati dejavnost saj se na ta način lahko prepreči morebitna zloraba identifikacijske številke za namene DDV. Davčna uprava izvaja poostren nadzor pri dodeljevanju identifikacijskih številke za namene DDV s kontrolo vseh prispelih vlog za izdajo identifikacijske številke za namene DDV.

S pomočjo računalniške podpore »Rdeča pika« se na osnovi indikatorjev oceni stopnja tveganja posameznega davčnega zavezanca za možnost zlorabe izdane identifikacijske številke za namene DDV. Namen uvedbe te aplikacije temelji na ugotovitvi, da se kot missing trader pojavlja bolj ali manj isti krog ljudi. Tveganje morebitnega novega davčnega zavezanca se tako ugotovi avtomatično ob vnosu zahtevka za izdajo identifikacijske številke za namene DDV. Po podatkih DURS (Maček, 2008, str. 12) je bilo na dan 30. junija 2008 v aplikaciji »Rdeča pika« vnesenih 452 davčnih zavezancev.

Davčni zavezanci, ki zaprosijo za izdajo identifikacijske številke za namene DDV, se morajo soočiti z množico vprašanj glede opravljanja dejavnost. Vprašanja se nanašajo na namen in vrsto opravljanja dejavnosti ter kraj opravljanja dejavnosti. Hkrati morajo tudi predložiti različne dokumente, ki dokazujejo resnični namen opravljanja gospodarske dejavnosti. Na podlagi ocenjene stopnje tveganja se posledično določi tudi morebitni nadaljnji nadzor po registraciji zavezanca. Poleg predregistracijskega nadzora se uporablja tudi institut zavarovanja pri izdaji identifikacijske številke za namene DDV in je namenjen za primere, ko bi izdajo identifikacijske številke za namene DDV zahtevali zavezanci, ki so že bili vpleteni v davčne utaje oziroma so storili prekrške v zvezi z DDV. Uporablja se tudi pri izdaji identifikacijske številke za namene DDV davčnemu zavezancu, ki namerava opravljati dejavnost, ki je opredeljena kot tvegana v smislu utaj DDV (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 79).

#### 5.5.1.2 Nadzor nad novo registriranimi davčnimi zavezanci

Namen sistematičnega nadzora nad novo registriranimi davčnimi zavezanci je čim prej odkritje zavezanca, ki posluje kot missing trader in posledično izvedba ukrepa preklica identifikacijske številke za namene DDV. Davčna uprava je v postopkih davčne inšpekcije uvedla »prvi davčni pregled«, ki pa se izvaja le pri tveganih zavezancih. Kriterij za določitev tveganosti zavezanca pa je v tem primeru nepredložitev obračuna DDV. Namen prvega davčnega pregleda je poleg inšpiciranja pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davčnih obveznosti tudi obisk zavezanca na sedežu dejavnosti in pridobitev dejanskih informacij o gospodarskih aktivnosti. Ob tej priložnosti se opravi tudi primerjava dejanskega stanja in stanja v evidencah DURS, preveri se zavezančeva zmogljivost in stopnja njegove aktivnosti. Na podlagi teh podatkov lahko DURS oceni stopnjo tveganosti posameznega zavezanca (Maček, 2008, str. 13).

#### 5.5.1.3 Nadzor nad nasveti davčnih svetovalcev

DURS spremlja tudi davčne nasvete strokovnih člankov, izdanih publikacij in knjig svetovalnih podjetij, ki se nanašajo na razlago zakonodaje DDV zaradi možnosti in potencialne oblike utaje DDV. Prav tako se udeležuje tudi določenih seminarjev, ki jih prirejajo davčna svetovalna podjetja. DURS zaznava smeri izigravanja davčne zakonodaje tudi pri reševanju vprašanj davčnih zavezancev in njihovih davčnih svetovalcev. Kadar davčna svetovalna podjetja objavljajo svoja stališča, ki so v nasprotju s stališči DURS, DURS o tem obvesti javnost oziroma osebe, ki jim je bilo stališče posredovano (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 79).

#### 5.5.1.4 Uvedba davčnih blagajn

Uvedba davčnih blagajn je pobuda za uvedbo ukrepa za sistemsko ureditev področja nadzora pobiranja DDV za davčne zavezance, ki v okviru opravljanja dejavnosti prodajajo blago ali storitve za plačila z gotovino. Za zdaj je na voljo le Predlog zakona o davčnih blagajnah, ki je bil potrjen na seji vlade Republike Slovenije dne 8. septembra 2011. Zakon naj bi začel veljati 1. decembra 2012, obvezujoč pa bo za približno 50.000 davčnih zavezancev, ki poslujejo z gotovino. DURS ugotavlja, da davčni zavezanci, ki poslujejo z gotovino, velikega dela prihodkov ne evidentirajo v skladu s predpisi, in tako prirejajo podatke o ustvarjenih prihodkih. Neprijavljena gotovina se nato porablja za osebne namene ali plačila zaposlenih, s čimer se spodbuja tudi delo na črno in siva ekonomija. Glede na statistiko davčno inšpekcijskih nadzorov davčni zavezanci najpogosteje ne izdajajo računov za prodano blago oziroma opravljeno storitev ali pa že izdane račune naknadno izbrišejo iz svojih evidenc oziroma jih priredijo.

DURS (2010a, str. 46) poroča, da davčni zavezanci, ki poslujejo z gotovino, v svojih poslovnih knjigah izkazujejo od 60 % do 70 % premalo prometa. Na podlagi tega MF ocenjuje, da je na letni ravni utajenih 130 milijonov € DDV. Uporaba davčnih blagajn bo po ocenah zmanjšala znesek utajenega DDV za okoli 30 milijonov €. Poleg tega naj bi se za 15 milijonov € povečali tudi drugi davčni prihodki, kot DDPO in dohodnine (Ugovšek, Weiss & Smrekar, 2011, str. 1).

Po mnenju DURS so klasične metode nadzora, kot je inšpekcijski nadzor, premalo učinkovite. Razlog za to pa je premajhno število davčnih inšpektorjev. Uvedba davčnih blagajn bi rešila problem upravljanja s človeškimi viri, saj bi vsaj deloma nadomestilo pomanjkanje davčnih inšpektorjev. Poleg tega bi se z uvedbo davčnih blagajn povečala učinkovitost nadzora nad izvajanjem predpisov s poenotenjem postopkov nadzora gotovinskega poslovanja. Davčne blagajne se od registrskih blagajn razlikujejo po tem, da omogočajo dodatno zaščito podatkov, ki onemogoča naknadno prirejanje podatkov o prometu. Davčne blagajne imajo posebno spominsko enoto – fiskalno spominsko napravo (v nadaljevanju FKN), v katero uporabnik ne more posegati. Poleg tega bodo slovenske davčne blagajne neposredno povezane s strežniki DURS, kar bo omogočilo sprotno spremljanje podatkov ter določanje rizičnih davčnih zavezancev z vidika gotovinskega poslovanja (Mihelič, 2011).

Poleg naštetega bi ta ukrep vplival tudi na (DURS, 2010a, str. 47):

- zviševanje davčnih prihodkov v proračunu;
- preprečevanje dela in zaposlovanja na črno;
- preprečevanje neloyalne konkurence z naslova neutemeljenega zmanjševanja davčnih obveznosti ter vzpostavljanje enakopravnejše pogoje poslovanja;
- zmanjševanje knjigovodskih obveznosti in opustitev vodenja določenih evidenc s strani davčnih zavezancev;
- povečevanje osnove za izračun ostalih davčnih prihodkov;
- zaščito potrošnikov.

Negativno stran uvedbe davčnih blagajn pa predstavlja dodatni strošek davčnih zavezancev, ki so zavezani za uvedbo davčne blagajne, ki bi po ocenah MF znašal okoli 22 milijonov €. Strošek države naj bi znašal 2,6 milijona €. Poleg tega pa naj bi država subvencionirala še 50 % vrednosti od nakupa nadzorne enote za davčne zavezance, vendar ne več kot 200 €. Torej strošek za državo predstavlja še dodatnih 11 milijonov € (Ugovšek et al., 2011).

Pri tem pa je uvedba davčnih blagajn izrazito parcialni ukrep, ki posega le na področje registriranih dejavnosti ne rešuje pa problema sive ekonomije, ki se kaže v obliki ne izdajanja računov ali v obliki opravljanja dejavnosti, ki ni registrirana (Ugovšek et al., 2011).

## **5.5.2 Represivni ukrepi**

### **5.5.2.1 Prenehanje identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti**

80. člen ZDDV-1 (Ur.l. RS, št. 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011) omogoča davčnemu organu hitri odvzem identifikacijske številke za namene DDV davčnemu zavezancu po uradni dolžnosti pri sumu zlorabe identifikacijske številke za namene DDV, oziroma če davčni zavezanec identifikacijsko številko za namene DDV uporablja z namenom, da se drugemu davčnemu zavezancu neupravičeno omogoči odbitek DDV.

Z navedenim ukrepom se skušajo doseči sledeči cilji (Maček, 2008, str. 13):

- zmanjšati število davčnih zavezancev, ki jih je potrebno nadzirati,
- nadoknaditi morebitne neučinkovitosti nadzora pri dodeljevanju identifikacijske številke, ter
- preprečiti nadaljnje zlorabe oziroma nezakonite uporabe identifikacijske številke in s tem prekiniti nadaljnje davčne utaje, saj davčna utaja brez veljavne identifikacijske številke ni mogoča. Pri dolgotrajnem postopku za odvzem identifikacijske številke za DDV je obstajalo vedno tveganje, da se v tistem času ponovi davčna utaja.

Analiza podatkov, ki jo je pripravil DURS (Maček, 2008, str. 13) o odvzetih identifikacijskih številkah za namene DDV, je pokazala, da je bilo leta 2007 odvzetih 245 identifikacijskih številke za namene DDV davčnim zavezancem, za katere se je v inšpekcijskem postopku ugotovilo, da poslujejo kot missing traderji. Iz najnovejših podatkov DURS (2010a, str. 42) pa je možno razbrati, da je v letu 2008 bilo odvzetih 217 identifikacijskih številke za namene DDV, v letu 2009 pa 215 identifikacijskih številke za namene DDV davčnim zavezancem, za katere se je v inšpekcijskem postopku ugotovilo, da poslujejo kot missing traderji.

#### 5.5.2.2 Zavarovanje plačila davčne obveznosti

Davčni organ lahko zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti že pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna, če je tako določeno z Zakonom o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2), ali če na podlagi podatkov iz uradnih evidenc oziroma drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi o zavezancu za davek, utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo. Prav tako ima davčna uprava v skladu z ZDavP-2 možnost, da v primerih zahtevkov za vračilo DDV, kadar glede na okoliščine primera dvomi, da je vračilo davka upravičeno, pred izvršitvijo vračila od davčnega zavezanca zahteva, da predloži instrument zavarovanja za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, ki bi lahko nastala na podlagi naknadne ugotovitve davčnega organa, da zahteva za vračilo davka ni bila upravičena (DURS, 2010b).

Davčna uprava ima v določenih primerih tudi možnost, da z začasnim sklepom davčnemu zavezancu omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem. Začasni sklep za zavarovanje davčni organ pošlje pristojnim organom, da po uradni dolžnosti v ustrezni register vpišejo zaznambo v sklepu vsebovane prepovedi. Ti registri so javne knjige, ki so namenjene vpisu in objavi podatkov o zastavnih pravicah na nepremičnine ali premičnine, ki so zarubljene oziroma zastavljene. Za nepremičnine je ta register zemljiška knjiga, ki je vodena pri pristojnem sodišču. Za premičnine (motorna vozila, motorna kolesa, zaloge, oprema, živali) pa je to register ne posestnih zastavnih pravic, ki je voden pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES) (DURS, 2009, str. 3). Po podatkih DURS je bilo v prvi polovici leta 2008 izdanih 58 sklepov za zavarovanje motornih vozil s prepovedjo razpolaganja z motornimi vozili (Maček, 2008, str. 14).



### 5.5.2.3 Prijava davčne utaje in institut samoprijave

DURS je z aprilom 2007 uvedla 24-urno brezplačno telefonsko linijo, na katero lahko posamezni davčni zavezanci anonimno in zaupno davčni upravi posredujejo kakršne koli informacije v zvezi z davčnimi nepravilnostmi. Poleg tega DURS davčnim zavezancem, ki so sami podvomili v pravilnost transakcij, ki so jih izvedli z določenimi podjetji, ponuja možnost samoprijave s predložitvijo popravljene davčnega obračuna. V skladu z ZDavP-2, lahko davčni zavezanci vsak trenutek, vendar najpozneje do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka, predložijo davčni obračun oziroma popravljen davčni obračun, v katerem prikažejo tudi premalo obračunane davke skupaj z obrestmi in hkrati plačajo tako izkazan davek (DURS, 2010b).

Namen samoprijave je spodbuditi davčne zavezance, da kasneje ugotovljene nepravilnosti sami sporočijo davčni upravi. V takšnem primeru zavezanec ni odgovoren za prekršek, davčna obveznost pa je povečana za obresti. Pri tem je obrestna mera odvisna od tega, v kolikšnem času po poteku roka za predložitev obračuna davka je bil prijavljen popravek. To spodbuja davčne zavezance, da bi čim prej sporočili morebitne napake. Institut se lahko koristi tudi, kadar obračun DDV sploh ni bil oddan (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 47).

### 5.5.2.4 Mednarodne pomoči pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in instrument sočasnih mednarodnih inšpekcijskih pregledov

Z uporabo postopkov mednarodne pomoči pri davčno inšpekcijskem nadzoru je Slovenija začela leta 2007. Gre za postopek pridobivanja dokazov in informacij v inšpekcijskem nadzoru sistema DDV. To so usklajeni nadzori dveh ali več držav za preverjanje davčne obveznosti (poleg DDV tudi DDPO) enega ali več podjetij in sicer enega podjetja, ki posluje v dveh ali več državah članicah EU, ali dveh ali več podjetij, ki poslujejo v dveh ali več državah članicah EU (Maček, 2008, str. 14).

Glavni cilj tega instrumenta je zagotoviti, da se plačujejo davki v skladu z zakonodajo EU in nacionalno zakonodajo, z učinkovitim in uspešnim upravnim sodelovanjem. Lahko so tudi učinkovito sredstvo pri odpravljanju posledic sistemskih utaj na področju DDV. Nujni pa so pri nadzoru multinacionalnih družb z vidika razporeditve dobička in davčnih obveznosti v vsaki posamezni državi članici EU (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 53).

Leta 2007 je DURS s strani držav članic prejel 221 zahtevkov za posredovanje informacij in prejel 70 spontanij informacij, posredovali pa so 228 zahtevkov za posredovanje informacij in 70 spontanij informacij. Slovenija je v letu 2007 sodelovala pri enem sočasnem mednarodnem inšpekcijskem pregledu skupaj za Italijo, Avstrijo, Nemčijo in Nizozemsko, pri čemer je bila obravnavana problematika obdavčitve z DDV pri trgovini z avtomobili (Maček, 2008, str. 13 - 14).

#### 5.5.2.5 Sodelovanje z ostalimi organi

Ena izmed glavnih rešitev za preprečevanje davčnih utaj je povezanost in medsebojna koordinacija vseh institucij, katerih delovno področje je gospodarska kriminaliteta. V okviru Resolucije o nacionalnem programu preprečevanja in zatiranja kriminalitete za obdobje 2007–2011, DURS sodeluje s Policijo, Vrhovnim državnim tožilstvom, CURS, Urdom za preprečevanje pranja denarja ter Računskim sodiščem. V najpogostejših primerih gre za posredovanje informacij drugim organom, v določenih primerih pa tudi za koordinirane skupne akcije nadzora (Maček, 2008, str. 14).

#### 5.5.3 Sistemska podpora nadzoru pri preprečevanju in odkrivanju utaj DDV

Poleg aplikacije »Rdeča pika«, katere namen sem že omenjala, DURS uporablja še druge informacijske sisteme, ki so jim v pomoč pri preprečevanju davčnih utaj:

- Aplikacija »**Missing Trader**« se uporablja za spremljanje missing traderjev in njihovih poslovnih partnerjev (prejemnikov računov). Podatki o zabeleženih missing traderjih se avtomatično prenašajo v aplikacijo »Rdeča pika«, s čimer se evidenca rizičnih davčnih zavezancev dopolnjuje brez nepotrebnega dodatnega ročnega vnosa. Aplikacija omogoča v vsakem trenutku dostop do informacij o missing traderjih ter njihovih partnerjih (Maček, 2008, str. 16).
- Aplikacija »**Profil DZ**« je namenjen izračunu tveganja posameznega davčnega zavezanca za davčno utajo. Izračun tveganja se pripravi po posebnem sistemu vrednotenja podatkov na podlagi točkovnega modela, v obliki poročil in poižvedb, vnesenih iz ocenjevalnih listin pridobljenih iz prvega ali celovitega davčnega pregleda. Ugotavljanje tveganja je v pomoč pri izboru davčnih zavezancev za davčno inšpekcijski nadzor in pri določanju nadaljnjih postopkov davčno inšpekcijskega nadzora. Aplikacija se uporablja tudi za identificiranje tveganja posameznih gospodarskih panog (Maček, 2008, str. 16; Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 39).
- Aplikacija »**Pajek**« daje najpopolnejši pregled nad mrežo poslovnih povezav fizičnih in pravnih oseb (povezane osebe). Je edini ponudnik informacij o povezavah podjetij, lastniški strukturi in vodilnih osebah ter njihovi lastnini, poreklu kapitala in transakcijskih računih. Do te aplikacije imajo dostop vsi inšpektorji DURS (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 41).

Računsko sodišče Republike Slovenije (2008, str. 39 – 42) je v svojem poročilu zapisalo, da je glavna pomanjkljivost teh aplikacij, da le te med seboj niso povezane. V okviru prenove davčno informacijskega sistema DURS načrtuje implementacijo aplikacije »**CAT**«, ki bo povezovala vse obstoječe aplikacije in na podlagi tega podala popolnejšo oceno tveganosti posameznih davčnih zavezancev. Opozorili so tudi na vestnost davčnih inšpektorjev pri vnašanju podatkov v aplikacije. Ugotovili so namreč, da vsi inšpektorji ne vnašajo podatkov v sistem dosledno. Rešitev problema bi omogočilo dostop do aplikacij tudi inšpektorjem na terenu.

## **6 OCENA UČINKOVITOSTI UKREPOV ZA ZMANJŠANJE DAVČNIH UTAJ**

V skladu s telefonskim dogovorom s strokovnim sodelavcem DURS, gospodom Marjanom Mačkom, sem junija 2011 poslala prošnjo za posredovanje podatkov povezanih z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji, uporabo instituta solidarne odgovornosti in drugih podatkov o utajah DDV. Zanimala me je splošna oceno učinkovitosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti in instituta solidarne odgovornosti ter ali so na račun izvajanja teh ukrepov zmanjšale utaje DDV, oziroma se je zmanjšalo število missing traderjev in kakšni so stroški nadzora zaradi izvajanja teh predpisov. V analizi sem se osredotočila izključno na gradbeni sektor, saj je bila ta dejavnost identificirana kot najbolj rizična z vidika zaznanih utaj DDV v Sloveniji.

### **6.1. Ocena učinkovitosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti**

Čeprav je Direktiva dopuščala mehanizem obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih že v svojem 199. členu (Ur.l. EU L 347/6), je Slovenija ureditev prenesla v nacionalno zakonodajo šele leta 2010. Sprememba 76. a člen ZDDV-1 je bila po mnenju DURS nujna, predvsem zaradi naraščanja števila missing traderjev v gradbeni dejavnosti in zaradi uporabe fiktivnih računov za gradbene storitve, ki bodisi niso bile opravljene, bodisi jih ni opravila družba, ki je izdala račun. Izhodišče za nadzora v gradbeni dejavnosti v letu 2010 je bilo izvajanje preventivnih nadzorov glede pravilnosti uporabe mehanizma obrnjene davčne obveznosti, katerih osnovni namen je bil ugotoviti pravilnost izvajanja spremenjenega načina obračunavanja DDV v gradbeni dejavnosti. Opravljenih je bilo 233 preventivnih nadzorov. Pri tem se je izkazalo, da večjih nepravilnosti pri uporabi določb 76. a člena ZDDV-1 ni bilo. Na podlagi ugotovitev izvedenega nadzora je DURS podal mnenje, da davčni zavezanci večinoma pravilno uporabljajo mehanizem obrnjene davčne obveznosti, saj so bile zaznane le manjše nepravilnosti. DURS ugotavlja tudi, da mehanizem obrnjene davčne obveznosti s systemskega vidika onemogoča nadaljevanje utaj s pomočjo missing traderjev in s tem omogoča učinkovitejši davčni nadzor.

Zgoraj omenjeno ugotovitev dokazujejo podatki o primerjavi števila missing traderjev v letih 2008 in 2009, ko se mehanizem obrnjene davčne obveznosti še ni uporabljal, z letom 2010, ko se je mehanizem obrnjene davčne obveznosti začel uporabljati. Iz Tabele 4 je razvidno, da je bilo leta 2008 identificiranih skupaj 217 missing traderjev, leta 2009 215 novih missing traderjev, medtem ko se je število vseh novih identificiranih missing traderjev v letu 2010 razpolovilo na 107. V letu 2010 je bilo v gradbeni dejavnosti identificiranih le še 22 missing traderjev, kar je bistveno manj kot v predhodnem letu, ko je bilo v gradbeni dejavnosti identificiranih 59 missing traderjev. Pri tem je potrebno poudariti, da je bilo 22 missing traderjev v letu 2010 identificiranih v okviru nadzorov, opravljenih za obdobje pred uveljavitvijo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, to je za leti 2008 in/ali 2009. V sklopu tega je bilo na področju nadzora gradbene

dejavnosti v letih od 2008 do 2010 opravljenih 6.044 inšpekcijskih nadzorov, v katerih so bile dodatno obračunane davčne obveznosti v višini 64,4 milijona €.

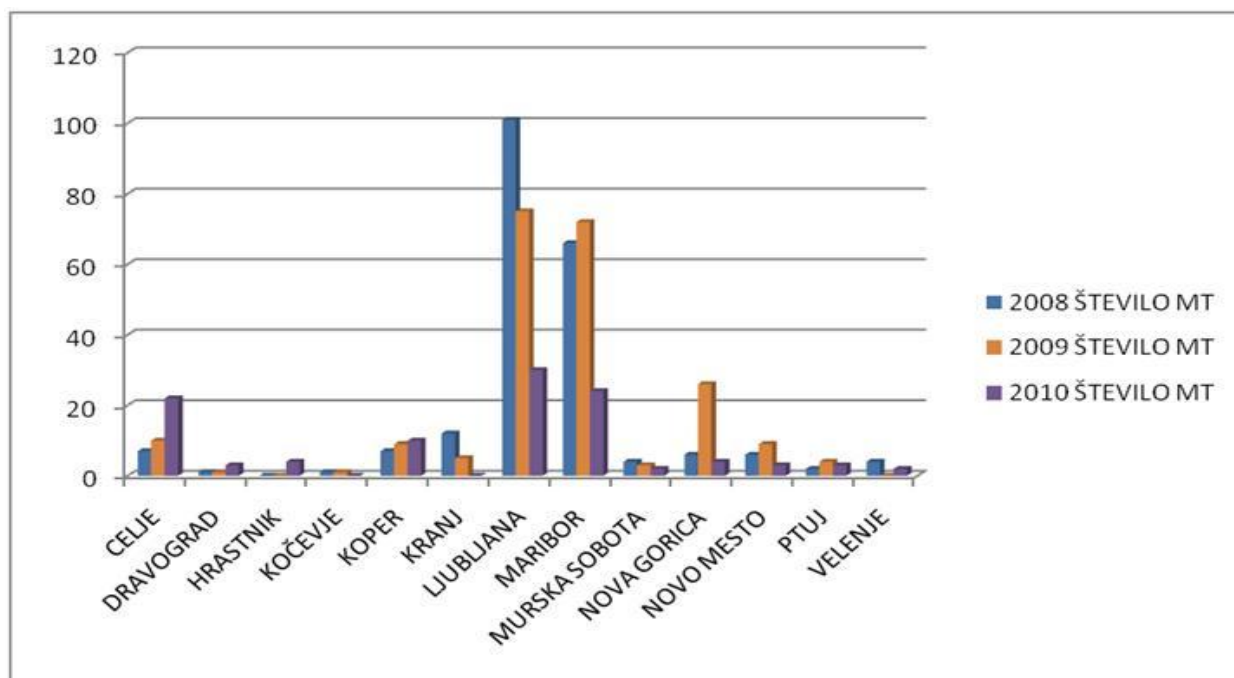
Tabela 4: Ugotovljeno število missing traderjev v letih 2008, 2009 in 2010

	Leto 2008		Leto 2009		Leto 2010	
	SKUPAJ	GRADBENA DEJAVNOST	SKUPAJ	GRADBENA DEJAVNOST	SKUPAJ	GRADBENA DEJAVNOST
Število missing traderjev	217	<b>34</b>	215	<b>59</b>	107	<b>22</b>

Vir: DURS, Interni podatki, 2011.

Kot prikazuje Slika 7, je bilo največ missing traderjev odkritih na območju Davčnega urada Ljubljana in Maribor, sledijo še uradi Nova Gorica, Celje, Koper, Kranj in Novo mesto.

Slika 7: Odkriti missing traderji (MT) v Sloveniji po regijah za leta 2008, 2009 in 2010.



Vir: DURS, Interni podatki, 2011.

DURS navaja, da po uvedbi navedenega mehanizma obrnjene davčne obveznosti leta 2010, v gradbeni dejavnosti ni bilo identificiranih nobenih novih missing traderjev. Na podlagi tega podatka lahko sklepamo, da je DURS z uvedbo sprememb v zakonodaji učinkovito preprečil pojavljanje missing traderjev v gradbeni dejavnosti. Z zmanjšanjem možnosti sistemskih davčnih utaj se je tako zagotovila tudi pravična konkurenca med davčnimi zavezanci, ki delujejo na trgu gradbene dejavnosti, saj so tisti davčni zavezanci, ki izpolnjujejo svoje davčne obveznosti in redno plačujejo zakonsko predpisane dajatve, v slabšem konkurenčnem položaju.

Na koncu moram pojasniti, da je DURS za sedaj izvedel le interno analizo učinkovitosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti, pri čemer pa stroškov nadzora zaradi izvajanja mehanizma obrnjene davčne obveznosti niso analizirali in mi posledično tudi niso mogli posredovati želenih podatkov.

## **6.2 Ocena učinkovitosti instituta solidarne odgovornosti**

Z DURS sem pridobila tudi poročilo o splošni uspešnosti instituta solidarne odgovornosti. Kot razlog za uvedbo tega instrumenta navajajo ugotovitve o vse večjem izogibanju plačilu DDV oziroma same utaje DDV. Gre za to, da v teh primerih pride na eni strani do uveljavljanja odbitka DDV, ki po drugi strani namenoma ni bil plačan, hkrati pa so bile na strani zavezanca ustvarjene okoliščine, da neplačanega oziroma utajenega DDV z običajnimi postopki davčne izvršbe ni bilo mogoče izterjati. Torej je bil cilj uvedbe navedenega ukrepa zagotovitev plačila DDV pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV, oziroma transakcijah, ki so povezane z utajo DDV. Pri tem pa DURS opozarja, da gre za izjemen ukrep in ne splošno pravilo, ki se lahko uporabi, le ko so izpolnjeni zakonski pogoji za uporabo le-tega. Pogoji, ki morajo biti izpolnjeni za uporabo instituta solidarne odgovornosti so:

- da je namen transakcije izogibanje plačilu DDV ter
- da iz objektivnih okoliščin izhaja, da je zavezanec vedel, oziroma bi moral vedeti, da sodeluje pri transakciji, katere namen je izogibanje plačila DDV.

Institut solidarne odgovornosti velja za vse vrste dobav blaga in storitev, pri čemer DURS posebej pojasnjuje, da se institut solidarne odgovornosti uporablja samo za transakcije, ki so veljavne po ZDDV-1, torej mora obstajati zakonita obveznost za obračun in plačilo DDV. Kot dodatek k temu pojasnilu so podali primer za nezakonito obračunan DDV kot so na primer fiktivni računi. V tem primeru se institut solidarne odgovornosti ne uporabi, kajti gre za problem neupravičenega odbitka DDV in ne za solidarno odgovornost za plačilo obračunanega DDV.

Ko so izpolnjeni zakonski pogoji za uporabo instituta solidarne odgovornosti je v postopku nadzora treba določiti tudi znesek DDV, ki ga je dolžan plačati solidarni dolžnik. Tukaj se lahko postopki od primera do primera razlikujejo, vendar je treba pri določitvi zneska solidarne odgovornosti upoštevati sledeče usmeritve:

1. Ugotoviti je treba tako imenovano »primarno davčno obveznost«, ki ni bila plačana in je zapadla, vendar z običajnimi postopki izterjave ni izterljiva.
2. Ko se ugotovi višina »primarne davčne obveznosti«, je potrebno določiti znesek, ki ga je namesto primarnega dolžnika (to je davčni zavezanec, ki je obračunal DDV, oziroma opravil obdavčen promet blaga, oziroma storitev in DDV ni plačal, oziroma se izogiba plačilu DDV ali ga utaji), dolžan plačati solidarni dolžnik. Znesek solidarne obveznosti za plačilo DDV ne more presegati skupne obveznosti za plačilo DDV primarnega dolžnika, prav tako se lahko določi višina zneska samo do višine zneska DDV, ki je bil vsebovan v transakcijah s solidarnim dolžnikom. Npr. če je DDV dolg primarnega dolžnika 100 enot in je znesek

DDV, ki je vsebovan v transakcijah s solidarnim dolžnikom 40 enot, je solidarnemu dolžniku od vseh dolgovanih enot, možno naložili v plačilo le 40 enot DDV.

3. Pomembno pri razumevanju solidarne obveznosti je tudi to, da lahko davčni organ zahteva plačilo DDV po principu solidarne odgovornosti od kateregakoli zavezanca, ki je sodeloval v verigi transakcij, pri katerih se je ugotovila solidarna odgovornost in to v celotnem znesku, do katerega je lahko solidarni dolžnik odgovoren. Če je DDV dolg primarnega dolžnika 100 enot in je znesek DDV, ki je vsebovan v verigi transakcij z večjimi s solidarnimi dolžniki 40 enot, lahko davčna uprava od kateregakoli zavezanca, ki je bil udeležen v ter verigi transakcij, zahteva izpolnitev t.j. plačilo DDV po principu solidarne odgovornosti v celoti, to je 40 enot. Tukaj zakon ne predpisuje upoštevanje sorazmernih deležev med večjimi solidarnimi dolžniki, ampak gre za princip, da eden plača za vse.

Iz Evidence o vodenju postopkov davčnega nadzora je razvidno, da je DURS od uvedbe instituta solidarne odgovornosti iz tega naslova solidarnim dolžnikom v 11 postopkih naložili v plačilo 1.204 € DDV. Pri tem je treba upoštevati dejstvo, da obveznost za plačilo po principu solidarne odgovornosti, ne pomeni nove davčne obveznosti (ta je že ugotovljena pri primarnem dolžniku) ampak se le določi drugi (solidarni) plačnik davka, ki je dolgovan s strani primarnega dolžnika.

DURS meni, da je navedeni instrument učinkovit, čeprav je njegova uporaba v represivnih postopkih lahko težka in kompleksna. Ne smemo pa tukaj prezreti preventivnega učinka tega instrumenta in to, da se poleg tega instrumenta izvaja še kar nekaj drugih instrumentov z namenom zmanjšanja sistemskih utaj DDV oziroma povečanja učinkovitosti boja zoper utaje DDV (večina teh ukrepov je bila predstavljena v točki 5.5).

Na koncu moram pojasniti, da je DURS za sedaj izvedel le interno analizo učinkovitosti instituta solidarne odgovornosti pri čemer pa stroškov nadzora zaradi izvajanja instituta še niso analizirali in mi posledično tudi niso mogli posredovati želenih podatkov.

## **SKLEP**

V magistrski nalogi sem predstavila sistem DDV in hkrati navedla njegove pomanjkljivosti, zaradi katerih je le ta dovzeten za davčne utaje. Glavno tveganje sistema DDV izhaja iz kreditne metode plačevanja, ki kupcu omogoča odbitek vstopnega DDV od njegove davčne obveznosti, s čimer se ponuja priložnost za zlorabo sistema. Drugo tveganje izhaja iz njegove obsežnosti, saj je v sistem DDV dnevno vključena velika množica gospodarskih subjektov, ki opravljajo nacionalne kot tudi mednarodne transakcije. Še posebej pa je sistem DDV postal ranljiv za davčne utaje po letu 1993, ko so bile odpravljene fizične meje med državami članicami EU. Takrat je prišlo do ekspanzije transakcij med državami članicami EU, med katerimi pa je tudi vedno več goljufivih transakcij v smislu utaje DDV. Takrat se je pojavil tudi generator utaj DDV missing trader, ki izkorišča pravilo oproščene dobave znotraj Unije in takoj po prodaji blaga na domačem trgu izgine, ne da bi plačal izstopni DDV davčni upravi.

V uvodu sem postavila hipotezo, ki pravi, da Direktiva ni vzpostavila mehanizma, ki bi dokončno preprečil davčne utaje. Eden izmed glavnih vzrokov davčnih utaj so pomanjkljivosti v ureditvi sistema DDV, zlasti sistema za izmenjavo informacij. Novi ukrepi in spremembe zakona v okviru preprečevanja davčnih utaj bodo pripomogle k hitrejši izmenjavi informacij in večjemu nadzoru transakcij med državami članicami, kar bo posledično zmanjšalo znesek utajenega DDV oziroma pripomoglo k hitrejšemu ukrepanju v primeru odkritja davčne utaje. Hipotezo lahko potrdim, saj bi se po mojem mnenju davčna vrzel bistveno zmanjšala, če bi davčne uprave dosledno izvajale ukrepe, katere sem predstavila v 5 poglavju. Hkrati sem v revizijskem poročilu Računskega sodišča (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 85) prebrala, da je sistem pobiranja DDV v Sloveniji zadovoljiv, različne vrste izmikavanja in neplačevanja davčnih obveznosti pa bi lahko še dodatno omejili z izvajanjem predstavljenih ukrepov.

Med vsemi predstavljenimi ukrepi najbolj izstopa mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Analiza podatkov pridobljenih s strani DURS o uspešnosti mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeni dejavnosti je pokazala, da je mehanizem obrnjene davčne obveznosti s systemskega vidika onemogoča nadaljevanje utaj preko missing traderjev in s tem omogoča učinkovitejši davčni nadzor. Z uvedbo tega mehanizma tako v letu 2010 v gradbeni dejavnosti ni bilo identificiranih nobenih novih missing traderjev, iz česar lahko sklepam, da je DURS z uvedbo sprememb zakonodaje učinkovito preprečil pojavljanje missing traderjev v slovenski gradbeni dejavnosti. Na podlagi teh rezultatov lahko povzamem, da je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v gradbeni dejavnosti uspešna. Med negativne posledice tega mehanizma pa spada povečanje zahteve v zvezi z administracijo, kar posledično prinaša tudi dodatne stroške. Na žalost podatkov o stroških izvajanja tega mehanizma nisem pridobila, saj jih DURS še ni analiziral.

Še posebej pa me je pritegnil novi koncept splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Ob preučevanju tega mehanizma sem si postavila vprašanje, ali ne bi uvedba le-tega pomenila delno ukinitve kreditne metode in vrnitev na sistem, ki je bil v uporabi pred uvedbo veljavne ureditve prometnega davka. Na prvi vidik se omenjen mehanizem zdi kot alternativa obstoječemu sistemu DDV. Po mojem mnenju pa je to korak nazaj, saj bi se s tem zopet približali konceptu davka na maloprodajo, kjer se DDV aplicira le ob prodaji končnemu potrošniku. S to rešitvijo bi se Unija še dodatno oddaljila od dokončne ureditve sistema DDV, ki predvideva obdavčitev po načelu države porekla. Poleg tega ne smem pozabiti omeniti, da bi po uvedbi splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti odprli vrata novim potencialnim oblikam davčnih utaj.

Kljub temu pa Komisija meni, da se možnost uvedbe splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti ne sme popolnoma izključiti. Ker pa se ta sistem popolnoma razlikuje od sedanjega, ga ne bi smeli uvesti kot opcijo. Kajti če bi obstajala dva popolnoma različna sistema DDV, bi morala tudi Unija pri oblikovanju in obravnavi zakonodaje upoštevati oba sistema. Takšen dvojni sistem bi bilo zelo težko nadalje razvijati tako, da bi ustrezal spreminjajočemu se notranjemu trgu. Takšen neuravnotežen sistem bi zelo ogrozil prihodnjo uskladitev DDV, saj bi

se interesi držav članic EU za izboljšave razlikovali, odvisno od sistema, ki bi ga uporabljale. Komisija zato meni, da je treba sistem splošne obrnjene davčne obveznosti obvezno uvesti v vsej EU ali tak koncept opustiti.

S pomočjo podatkov z DURS sem analizirala tudi uspešnost instituta solidarne odgovornosti. Ob tej analizi sem dobila občutek, da omenjeni institut še ni popolnoma v uporabi, saj je DURS v letu 2010 iz tega naslova solidarnim dolžnikom le v 11 postopkih naložil plačilo DDV. Kljub temu so na DURS mnenja, da je navedeni instrument učinkovit, čeprav je njegova uporaba v represivnih postopkih lahko težka in kompleksna. Navajajo še pozitivne učinke z vidika preventivnega nadzora in dejstvo, da se poleg tega instrumenta izvajajo še drugi ukrepi z namenom zmanjšanja sistemskih utaj DDV.

Zdi se, da ena, edinstvena in celovita rešitev za odpravo davčni utaj ne obstaja. Zaradi tega Komisija in davčni organi stremijo k predstavitvi nabora realističnih in pragmatičnih ukrepov, katere bi bilo možno izvesti na usklajen način in bi se bolje odzvali na razsežnost notranjega trga. Davčne utaje bo mogoče najbolje obvladati z učinkovito in sodobno organiziranostjo nadzora, ki ga vršita Komisije in davčni organi vseh držav članic EU. Poleg tebi bi bilo potrebno izvesti pilotni projekt o uspešnosti splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti, ki bi trajal najmanj 5 let in sicer v državi članici EU, ki bi morala biti dovolj velika, da bi bila ekonomsko reprezentativna, a ne tako pomembna, da bi vplivala na trgovino v Uniji. S tem bi pridobili praktične izkušnje in rezultate o uspešnosti splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti in bi se lahko na podlagi empiričnih dokazov odločali o uvedbi mehanizma, ki je po mnenju nekaterih držav članic eden izmed najbolj obetajočih ukrepov za rešitev problema davčne vrzeli v EU.

Po mojem mnenju ukrepi, katerih učinki ne segajo preko državnih meja, ne zadoščajo, to pa zaradi mednarodnega značaja problema. Izredno pomembno je, da se nacionalni državni organ, pristojen za področje DDV zaveda tveganja mednarodnega poslovanja in to predvidi v programih davčnega nadzora. Medsebojno sodelovanje in hitra izmenjava informacij med državami članicami EU sta ključna elementa v boju proti davčnim utajam. Brez močne zaveze držav članic za spopad s tem že dolgo perečim vprašanjem in brez njihove pripravljenosti za spremembo nacionalnih postopkov, bo sistem DDV še naprej tarča davčnih utaj.



## LITERATURA IN VIRI

1. Ainsworth, R.T. (2009, 3. avgust). The Morphing of MTIC fraud: VAT Fraud Infects Tradable CO2 Permits. *Working paper no. 09-35*. Boston: Boston University School of Law.
2. Bartol, M. (2009). *Obrnjeno davčno breme v sistemu davka na dodano vrednost v evropski Uniji (magistrsko delo)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Čok, M., Stanovnik, T., Cirman, A., Prevolnik Rupel V., & Rant, V. (2009). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Čokelc, S., & Franc, B. (2007, 28. oktober). Metode davčnih utaj. *Revidicom*. Najdeno 1. februarja 2011 na spletnem naslovu [http://www.revidicom.si/index.php?option=com\\_remository&Itemid=11&func=select&id=1&orderby=2&page=2](http://www.revidicom.si/index.php?option=com_remository&Itemid=11&func=select&id=1&orderby=2&page=2)
5. Davčna uprava Republike Slovenije. (2009, 7. maj). *Ukrepi davčne uprave pri nadzoru prodaje motornih vozil in drugih prevoznih sredstev*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
6. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010a, februar). *Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
7. Davčni uprava Republike Slovenije. (b.l.). Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti. Najdeno 1. decembra 2010b na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/kaj\\_je\\_dobro\\_vedeti\\_o\\_davcnem\\_inspekcijskem\\_nadzoru/poslovanje\\_z\\_neplacujocimi\\_gospodarskimi\\_subjekti\\_in\\_odgovornost\\_gospodarskih\\_subjektov\\_za\\_placilo\\_utajenih\\_davcnih\\_obveznosti/](http://www.durs.gov.si/si/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/)
8. Davčna uprava Republike Slovenija. (julij, 2011). *Interni podatki*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
9. Davčni uprava Republike Slovenije. (b.l.). Davek na motorna vozila - pojasnila. Najdeno 3. januarja 2012 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_motorna\\_vozila\\_pojasnila/odgovori\\_na\\_nekatera\\_pogosta\\_vprasanja\\_davcnih\\_zavezancev/#c17420](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_motorna_vozila_pojasnila/odgovori_na_nekatera_pogosta_vprasanja_davcnih_zavezancev/#c17420)
10. DDV goljufije v EU. (2004). *Denar*, XIV(14), 18-22.
11. Direktiva 2003/87/ES z dne 13. oktobra 2003 o vzpostavitvi sistema za trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov v Skupnosti in o spremembi Direktive Sveta 96/61/ES. *Uradni list EU L 275/32*.
12. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. november 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L 347/06*.
13. Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev. *Uradni list EU L 44/11*.
14. Direktiva Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost zaradi boja proti davčnim utajam, povezanim s transakcijami znotraj Skupnosti. *Uradni list EU L 14/7*.

15. Direktiva Sveta 2010/23/EU z dne 16. marca 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev, dovzetnih za goljufije. *Uradni list EU* L 72/2.
16. Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J., & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
17. EUROPOL. (2009, 9. december). Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer. Najdeno 3. novembra 2011 na spletnem naslovu <https://probeinternational.org/carbon-credit-watch/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-european-taxpayer>
18. Evropski Parlament. (2010, 5. maj). Zakonodajna resolucija Evropskega parlamenta z dne 5. maja 2010 o predlogu Uredba Sveta o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost. *Uradni list EU* C 81E/148.
19. Flajs, A. (2011, april). *Ocena sive ekonomije v bruto domačem proizvodu Slovenije*. 43. Simpozij o sodobnih metodah o računovodstvu, financah in reviziji, 14. in 15. april 2011. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
20. Frunza, M., Guegan, D., & Thiebaut F. (2010, 5. oktober). *Missing trader fraud on the emission market*. Paris: Centre d' Economie de la Sorbone.
21. HM Treasury (2009, 30. julij). Government action to tackle VAT fraud on carbon credits. Najdeno 4. novembra 2011 na spletnem naslovu [http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hm-treasury.gov.uk/press\\_73\\_09.htm](http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hm-treasury.gov.uk/press_73_09.htm)
22. Holmes, E. (Oktober, 2006). Kittel v Belgian State (Case C-439/04). *De Voil Indirect Tax Intelligence*. Issue 123.
23. International VAT Association. (2007, marec). *Combating VAT fraud in EU – the way forward*. Report presented to the European Commission. Bruxelles: International VAT Association.
24. Izvedbeni Sklep Sveta 2010/710/EU z dne 22. november 2010. Izvedbeni sklep Sveta o dovoljenju Nemčiji, Italiji in Avstriji, da sprejmejo posebni ukrep z odstopanjem od člena 193 Direktive 2006/112/ES in o spremembi Odločbe 2007/250/ES za podaljšanje obdobja veljavnosti dovoljenja, izdanega Združenemu Kraljestvu. *Uradni list EU* L 309/5.
25. Keen, M., & Smith, S. (2007). *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
26. Komisija Evropskih skupnosti. (2004, 19. julij). *Sporočilo Komisije Svetu v skladu s členom 27(3) Direktive 77/388/EGS*. COM(2004)404. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2004.
27. Komisija Evropskih skupnosti (2006a, 31. maj). *Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o potrebi po razvoju usklajene strategije za izboljšanje boja proti davčnim goljufijam*. COM(2006)254. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2006.
28. Komisija Evropskih skupnosti. (2006b, 28. september). *Odločba Sveta o dovoljenju Združenemu Kraljestvu, da uvede posebni ukrep z odstopanjem od člena 21(1)a Direktive*

- 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. COM(2006)555. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2006.
29. Komisija Evropskih skupnosti (2007, 23. november). *Sporočilo Komisije Svetu o nekaterih ključnih elementih, ki vplivajo na oblikovanje strategije za boj proti goljufijam na področju DDV znotraj EU*. COM(2007)758. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2007.
30. Komisija Evropskih skupnosti. (2008a, 22. februar). *Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu o ukrepih za spremembo sistema DDV zaradi boja proti goljufijam*. COM(2008)109. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2008.
31. Komisija Evropskih skupnosti (2008b, 1. december). *Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o usklajeni strategiji za izboljšanje boja proti goljufijam na področju DDV v Evropski uniji*. COM(2008)807. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2008.
32. Komisija Evropskih skupnosti. (2009, 29. september). *Predlog, Direktiva Sveta o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobavo nekaterega blaga in storitev dovezetnih za goljufije*. COM(2009)511. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2009.
33. Komisija Evropskih skupnosti. (2010, 1. december). *Zelena knjiga o prihodnosti DDV za enostavnejši, zanesljivejši in učinkovitejši sistem DDV*. COM(2010)695. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2010.
34. Komisija Evropskih skupnosti. (b.l.). Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah C-439/04 in C440/04. Najdeno 5. marca 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0439:SL:HTML>
35. Laterner, B. (2011, 11. marca). Milijonske utaje davkov pri prodaji vozil. *Dnevnik*. Najdeno 6. decembra 2011 na spletnem naslovu [http://www.dnevnik.si/tiskane\\_izdaje/dnevnik/1042430057](http://www.dnevnik.si/tiskane_izdaje/dnevnik/1042430057)
36. Maček, M. (2008, september). *Davčna uprava Republike Slovenije v boju proti utajam DDV*. Zbornik referatov. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
37. Maček, M. (2010, 24. september). *Problem dokaznih postopkov v davčnem nadzoru utaj DDV z davčnim vrtiljakom s primeri iz prakse*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
38. Mihelič, E. (2011, junij). Davčne blagajne – le en korak v boju proti sivi ekonomiji. *Revija Obrtnik*. Najdeno 23. avgusta na spletnem naslovu <http://www.eracunovodstvo.org/blog/novice/davcne-blagajne-le-en-korak-v-boju-proti-sivi-ekonomiji/>
39. Milač, M. (2008, 5. december). Kako naj bi goljufal Borut Černe. *Finance*. Najdeno 2. decembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/231821/Kako-naj-bi-goljufal-Borut-%C4%8Cerne>
40. Odločba Sveta 2007/250/ES z dne 16. april 2007. Odločba Sveta o dovoljenju Združenemu kraljestvu, da uvede posebni ukrep z odstopanjem od člena 193 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L 190/42*.

41. Pashev, K. (2006, 3. junij). Fighting VAT fraud: The Bulgarian Experience. *Munich Personal RePEc Archive, No. 998*.
42. Petauer, B., & Urbanija, T. (2004). *DDV po vstopu Slovenije v Evropsko Unijo*. Lesce: Založba Oziris.
43. Prezelj, T. (2006), Ko gre DDV v neprave roke. Ukrepi za preprečevanje utaj DDV. *Denar, 12*, 11-16.
44. Prezelj, T. (2008a). Sprememba smernice o DDV. *Denar, 5*, 17-21.
45. Prezelj, T. (2008b). Evropska Skupnost v boju proti davčnim goljufijam. *Denar, XVIII* (19/20), 35-38.
46. Prezelj, T. (2009). Izdajanje računov za namene DDV - predlog sprememb pravil. *Denar, 19*(3), 16-19.
47. PricewaterhouseCoopers. (2007, 20. junij) *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive*. Final Report to European Commission.
48. Proračun Republike Slovenije za leto 2009 (DP2009). *Uradni list RS št. 114/2007*.
49. Proračun Republike Slovenije za leto 2010 (DP2010). *Uradni list RS št. 99/2009*.
50. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2008). *Revizijsko poročilo, Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
51. Reckon LLP. (2009, 21. september). *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*. London: Reckon LLP.
52. Smith, S. (b.l.). VAT fraud and evasion. Najdeno 25. februarja 2011 na spletnem naslovu <http://eprints.ucl.ac.uk/17221/1/17221.pdf>
53. Spremembe proračuna Republike Slovenije za leto 2011 (DP2011-A). *Uradni list RS št. 96/2010*.
54. Svet Evropske Unije 13874/08. (2008, 7. oktober). Sporočilo za javnost, 2894. zasedanje Sveta Ekonomske in finančne zadeve. *Uradni list EU L 264*.
55. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
56. Terra, B., & Kajus, J. (2009). *Introduction to European VAT 2009*. Amsterdam: IBFD.
57. Tumpel, M. (2007, 24. april). *A Hybrid VAT System in the European Union*. Najdeno 4. septembra 2011 na spletnem naslovu [www.law.nyu.edu/idcplg?IdcService=GET\\_FILE&dDocName](http://www.law.nyu.edu/idcplg?IdcService=GET_FILE&dDocName)
58. Ugovšek, J., Weiss, M., & Smrekar, T. (2011, 29. avgust). Kaj so davčne blagajne in kako bodo vplivale na nas. *Finance, 116/2011*.
59. UK Parliament. (2010, december). EU Emission Trading System. Najdeno 3. decembra na spletnem naslovu <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmenergy/writev/1476/ets33.htm>
60. Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004 z dne 29. oktobra 2004 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L 331/13*.
61. Uredba Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktober 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št.218/92. *Uradni list EU L 264*.

62. Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost. *Uradni list* EU L 268/1.
63. Vlada Republike Slovenije. (2010). Predlog zakona o dopolnitvah in spremembah davka na dodano vrednost. Najdeno 1. decembra 2011 na spletnem naslovu [www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/sklepi/seje.../92.../92sv8.doc](http://www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/sklepi/seje.../92.../92sv8.doc)
64. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/2006, 33/2009, 85/2009, 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB, 18/2011.
65. Zakon o davku na motorna vozila. *Uradni list RS* št. 2/2004-ZPNNVSM, 42/2004, 97/2004-UPB1, 47/2006, 72/2006-UPB2, 9/2010.
66. Zgonik, S. (2009). Trgovanje za vsako ceno. *Mladina*. 51-2009.

## **PRILOG**



## Priloga 1: Seznam kratic

AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
BDP	Bruto domači proizvod
CLO	Centralni urad za zveze
CO <sub>2</sub>	Ogljikov dioksid
CURS	Carinski urad Republike Slovenije
DDP	Delivery Duty Paid
DDPO	Davek na dohodek pravnih oseb
DDV	Davek na dodano vrednost
DDU	Delivery Duty Unpaid
DMV	Davek na motorna vozila
DURS	Davčni urad Republike Slovenije
EU	Evropska Unija
ETS	Emission Trading System
KFN	Fiskalna spominska naprava
MF	Ministrstvo za finance
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OLAF	European Anti-Fraud Office
PWC	PricewaterhouseCoopers
SURS	Statistični urad Republike Slovenija
VIES	VAT Information Exchange System
TPG	Toplogredni plini
ZDavP	Zakon o davčnem postopku
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDMV	Zakon o davku na motorna vozila